



فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی  
سال اول، شماره اول، فروردین ۱۳۷۲  
صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی  
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار  
بزرگ نظر هیئت تحریریه

مشاور و ویراستار: کاظم فرهادی

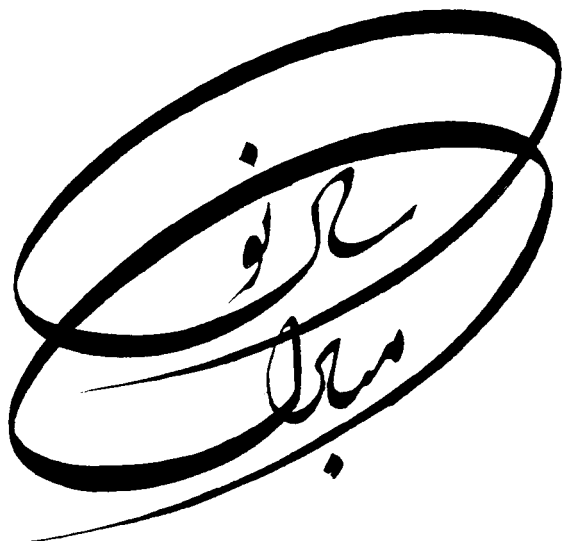
صفحه آرایی: عزیز محسنی

طرحها: عزیز محسنی، جهانگیر قربانخانی

نظارت: سیروس درخشنده

حروفچینی: یگانه، لیتوگرافی

چاپ و صحافی: چاپ بهمن



۲	سرآغاز
۴	تشخیص مالیات بردرآمد فعالیتهای پیمانکاری عباس هُشی
۱۱	حرفه مشاوره مالیاتی و توصیه‌های کنفدراسیون مالی اروپا علی اکبر عرب مازار
۱۴	بیمه‌های اتکایی و رای هئیت عمومی شورای عالی مالیاتی بهزاد ابشاری
۱۸	گزیده‌های تاریخی عین‌الله علاء
۲۲	سیاستهای مالی برای کنترل آلودگی محمد توکل
۳۲	سیاست‌گذاری و اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه محمد تقی نژاد عمران - علی اصغر شایانی
۳۹	اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی محمد توکل
۴۵	اردوگاه سابق شرق و مسأله مالیات خبرها
۴۹	معرفی کتاب
۵۵	مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

● مطالب مندرج در مجله ضرورتاً مبتنی بر رأی و نظر مسئولان آن نیست.

● مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

● مطالب رسیده بازگردانده نمی‌شود.

دفتر مجله مالیات

تهران، دانشکده امور اقتصادی

شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی

(گلدپستی ۱۵۹۱۸)

تلفن ۶۴۶۴۵۱۸ فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

## به نام خدا

جایگاه مالیات در اقتصاد جامعه و نقش بارز آن در تأمین درآمد عمومی و تحقق سیاستهای مالی و اجتماعی دولت امری روشن و بی‌نیاز از توضیح و تشریح است. این مقام سنتی و تاریخی مالیاتها در مرحله کنونی حیات کشور مورد توجه و تأکید بی‌سابقه‌ای قرار گرفته است. برنامه‌های توسعه اقتصادی کشور ملهم و متأثر از این اندیشه است که در آینده هر چه بیشتر از میزان اتکاء بر درآمد نفت - که در واقع از فروش دارائیهای مملکت حاصل می‌شود - کاسته شود و هر چه فزون‌تر بر درآمدهای ملی، و از همه مهم‌تر عواید مالیاتی، تکیه شود.

سازماندهی و سامان بخشی امور مالیاتی از آغاز تا انجام بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است که به این منظور تشکیلات وسیعی را بنیان نهاده و بیاری آن چرخهای مالیاتی کشور را به حرکت در می‌آورد. در مقابل خیل عظیم مؤدیان مالیاتی قرار دارند که طیف بسیار گسترده‌ای از قشرهای گوناگون صاحبان درآمد و ثروت را تشکیل می‌دهند.

همه این گروهها به‌طور مستقیم - و همراه با هر فرد دیگر اجتماع به‌طور غیر مستقیم - مؤثر در امر مالیات و در عین حال متأثر از آنند. به این معنی که یا خود پرداخت کننده مالیات‌اند و عنوان موذی بر آنان صادق است و یا همین افراد همراه با سایر اعضای جامعه از نتایج مادی و معنوی مالیات تأثیر می‌پذیرند و در همان حال با فعالیتهای و مجموع فعل و انفعالات اجتماعی خویش در کم و کیف مالیاتها تأثیر می‌گذارند. دیگر پدیده‌های اجتماعی که از گسترده‌ای به این پهناوری و فراگیری برخوردار باشند بسیار معدود و انگشت شمارند.

حال که چنین است به حق جای آن دارد که در همه جنبه‌ها و زوایای امر مالیاتی غور و فحص کامل صورت پذیرد، و از یک سو به‌عنوان رشته‌ای از دانش بشری مورد بررسی سیستماتیک و تعلیم و تعلم قرار گیرد و از سوی دیگر مباحث و مسائل این مقوله همگانی با انتشار نشریه خاصی در معرض آگاهی همگان واقع شود. چنین نشریه‌ای باید ضمن انعکاس تازه‌ترین تحولات مرتبط با امر مالیات، مسائل و موضوعات این رشته را از لحاظ جنبه‌های حقوقی، اقتصادی، اجتماعی و غیر آن مورد بحث و نقد قرار دهد و نظرات و ایده‌های دست‌اندرکاران وضع و گردآوری مالیات و مؤدیان و پژوهشگران را بازگو نماید و در عین حال خوانندگان خود را از گزیده اخبار و تحولات مالیاتی جهان و سیستمها و مقررات مالیاتی رایج در دیگر کشورها و نظریات و تحقیقات صاحب‌نظران خارجی این رشته آگاه سازد و سهمی را نیز به بررسی تاریخ مالیات اختصاص دهد تا در مجموع همه طبقات برشمرده در سطوره پیشین در حد خود

## سر آغاز



از مطالب نشریه بهره جویند.

نشریه‌ای برخوردار از محتوایی چنین گسترده و متنوع که در عین حال مختص مسائل مالیاتی باشد در کشور ما وجود ندارد و جای خالی آن برای علاقه‌مندان و مشتاقان این‌گونه مباحث به‌خوبی احساس می‌شود. کسی باید قدم جلو می‌نهد و زحمت این امر مهم را تقبل می‌کرد. دانشکده امور اقتصادی این پیشگامی را بر عهده گرفت و در مقام نشر مجله‌ای از این‌گونه برآمد که هم‌اکنون خوانندگان عزیز نخستین شماره آن را پیش روی دارند.

چنین اقدامی در عین حال با رسالتهای اساسی این دانشکده همسواست و خودگامی شایسته در طریق تحقق همان رسالتهای به‌شمار می‌رود. آموزش و پژوهش و به تبع آن تهیه کتب و نشریات در زمینه مسائل مالیاتی از جمله مهم‌ترین وظایف و اهداف این دانشکده محسوب می‌شود.

سعی ما بر آن است که از سویی مؤدیان و سایر خوانندگان را با مفاهیم و مسائل و جریانهای مالیاتی آشنا سازیم تا با رفع ابهامات و ناآشنائیها به تکلیف و در عین حال حقوق خود به درستی واقف شوند، و از سوی دیگر قانونگذاران و مسئولان را با نقاط ضعف و قدرت مصوبات و رویه‌های جاری و همچنین با سیستمها و مقررات مالیاتی سایر کشورها و بالاخره با جنبه‌های حقوقی و آثار اقتصادی و اجتماعی انواع مالیاتها و سوابق تاریخی آن آشنا سازیم و ایده‌ها و طرحهای نوین به منظور عملکرد بهتر سیستم مالیاتی ارائه نمائیم.

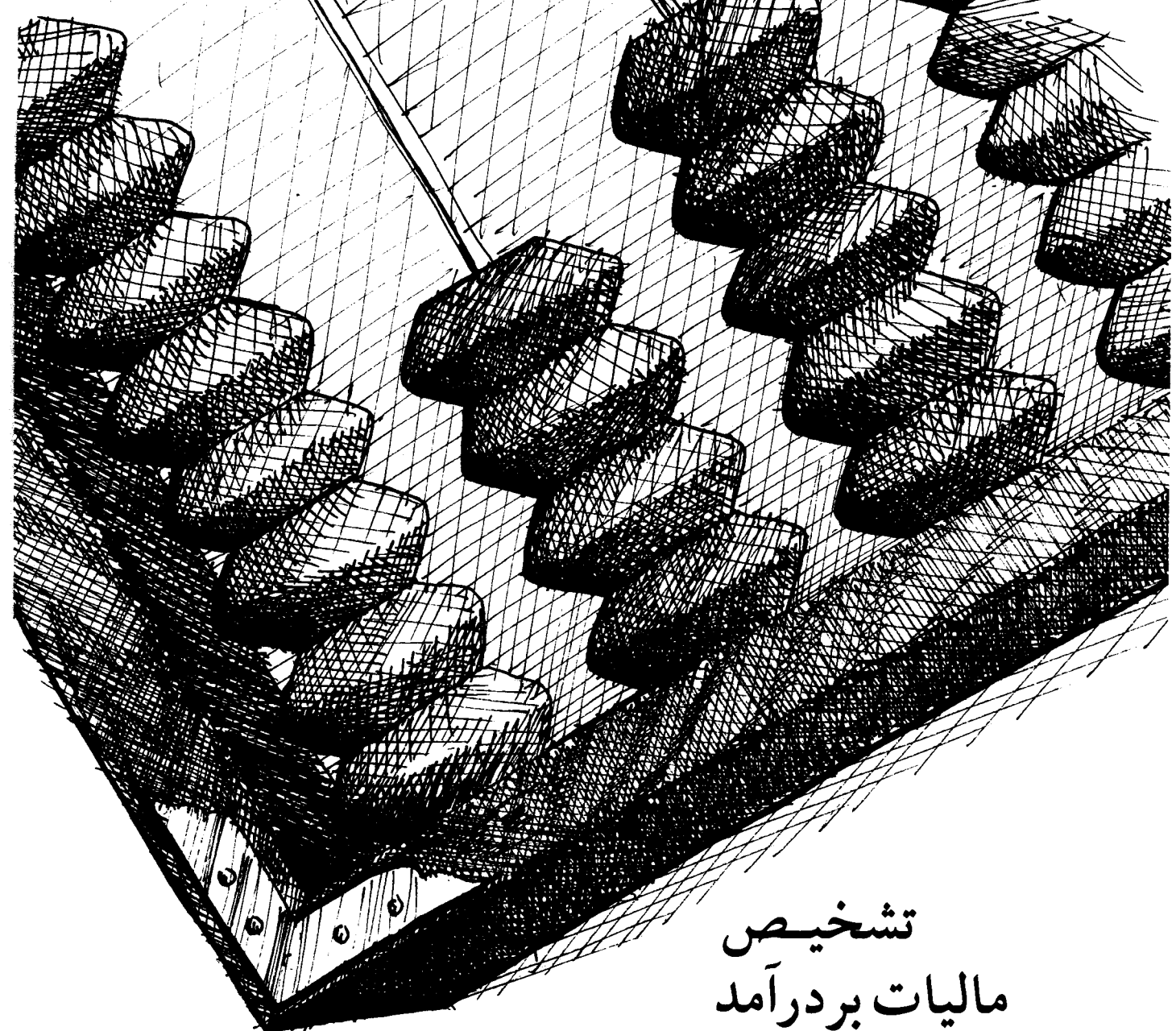
از آنجا که این‌گونه مباحث با بررسی سیستماتیک مسائل و قضایای مالیاتی مطرح خواهد شد و اصول و قواعد و نظریات نوین در این زمینه مورد شرح و بسط قرار خواهد گرفت، طبعاً برای استادان، دانشجویان و سایر پژوهشگرانی که به‌نحوی مسائل مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهند قابل استفاده خواهد بود. ضمن آنکه پژوهندگان امور مالیاتی را به مشارکت در بحث و اظهار نظر تشویق خواهد کرد، همچنان‌که از بین سایر خوانندگان یعنی کارکنان سازمانهای مالیاتی، مؤدیان و غیر ایشان نیز صاحبان ذوق و فراست در مقام بیان نظرات و ایده‌های خود برخوردار خواهند آمد.

ما مشتاقانه پذیرای مقالات و اظهار نظرهای خوانندگان خود از هر صنف و گروه هستیم و امید آن داریم که در مجموع این چشمه زاینده دادوستد ایده‌ها و اندیشه‌ها و سلسله مداوم نقد و پژوهش و بررسیهای پیوسته در مسائل مالیاتی ایران و جهان شور و علاقه‌افری را در جهت اصلاح سیستم مالیاتی کشور و عملکرد شایسته آن برانگیزد و خیر غائی کشورمان را در پی داشته باشد.

علی اکبر عرب مازار



Downloaded from www.ijournal.ir on 2021/06/12



## تشخیص مالیات بردرآمد فعالتهای پیمانکاری

عباس هشی

○ مقدمه

بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن و نیز قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ تشخیص سودمشمول مالیات عملیات پیمانکاری، شامل کارهای

تأسیساتی، تأسیسات صنعتی و غیره از سال ۱۳۴۶ تا آخر سال ۱۳۷۰ همواره براساس درصدی از دریافتی پیمانکاران (۸، ۱۰ و ۱۲ درصد برحسب سالهای مختلف) انجام گرفته است. ضمناً در هر دو قانون ضریب مقطوع برای تشخیص سود پیمانکاران - تا زمان تجهیز کادر فنی حسابرسی توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی - در نظر گرفته شده است.

از آنجا که عدالت مالیاتی مستلزم آن است که تفاوتی در مبانی تعیین سود مشمول مالیات فعالتهای مختلف ملحوظ نشود و اعطای هر گونه تخفیف مالیاتی به

اشخاص نیز بر اساس تمامی اصول و ضوابط منطقی از طریق معافتهای مالیاتی صورت گیرد (که این ترتیب در قانون مالیاتهای ایران نیز در برخی موارد، از جمله فعالتهای کشاورزی، مدنظر قرار گرفته است)، لذا نحوه تشخیص سود مشمول مالیات پیمانکاران همواره مورد بحث و اعتراض سایر مؤدیان - از جمله مؤدیانی که به امر تولید اشتغال دارند - بوده است، که این بحث و انتقاد در اکثر موارد متکی بر پایه‌های اصولی و منطقی است.

در اصلاحیه مالیاتی اردیبهشت ماه



۱۳۷۱ - محتملاً با توجه به همین واقعات و به منظور رعایت عدالت مالیاتی و در نظر گرفتن تواناییهای بالقوه کادر تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارایی - تعیین سود مشمول مالیات عملیات پیمانکاری اشخاص ایرانی دیگر مشمول ضریب مقطوع مندرج در قوانین پیشین نیست و روشی همانند سایر فعالیتها نسبت به آن جاری گشته است. ظاهراً تدوین کنندگان قانون تواناییهای کادر کنونی تشخیص را برای رسیدگی به دفاتر و حسابهای پیمانکاران ایرانی کافی تشخیص داده‌اند که علی‌القاعده باید تشخیص صحیحی باشد. ولی اصلاحیه یاد شده از تعمیم این روش نسبت به پیمانکاران خارجی خودداری کرده و آنان را کماکان مشمول ضریب مقطوع شناخته است، که این مطلب جای بحث دارد. امید است که در شماره‌های آتی نشریه توجیحات قانونی در این باب و نکات مثبت و منفی آن مورد بحث قرار گیرد.

مأموران مالیاتی برای تعیین سود مشمول مالیات فعالیت‌های مختلف مؤدیان، رسیدگیهای خود را عمدتاً بر اساس حساب سود و زیان ابرازی و با عنایت به سایر شواهد و قرائن و اطلاعات در دست اعمال می‌کنند. این گونه رسیدگی نسبت به فعالیت‌هایی که نتایج حاصل از آنها در یک دوره مالی یکساله به سهولت و بر مبنای اصول حسابداری قابل تعیین باشد، برای مأموران مالیاتی امر دشواری نیست. ولی اجرای همین ترتیب در مورد قراردادهای بلند مدت که زمان شروع و خاتمه آنها معمولاً بیش از

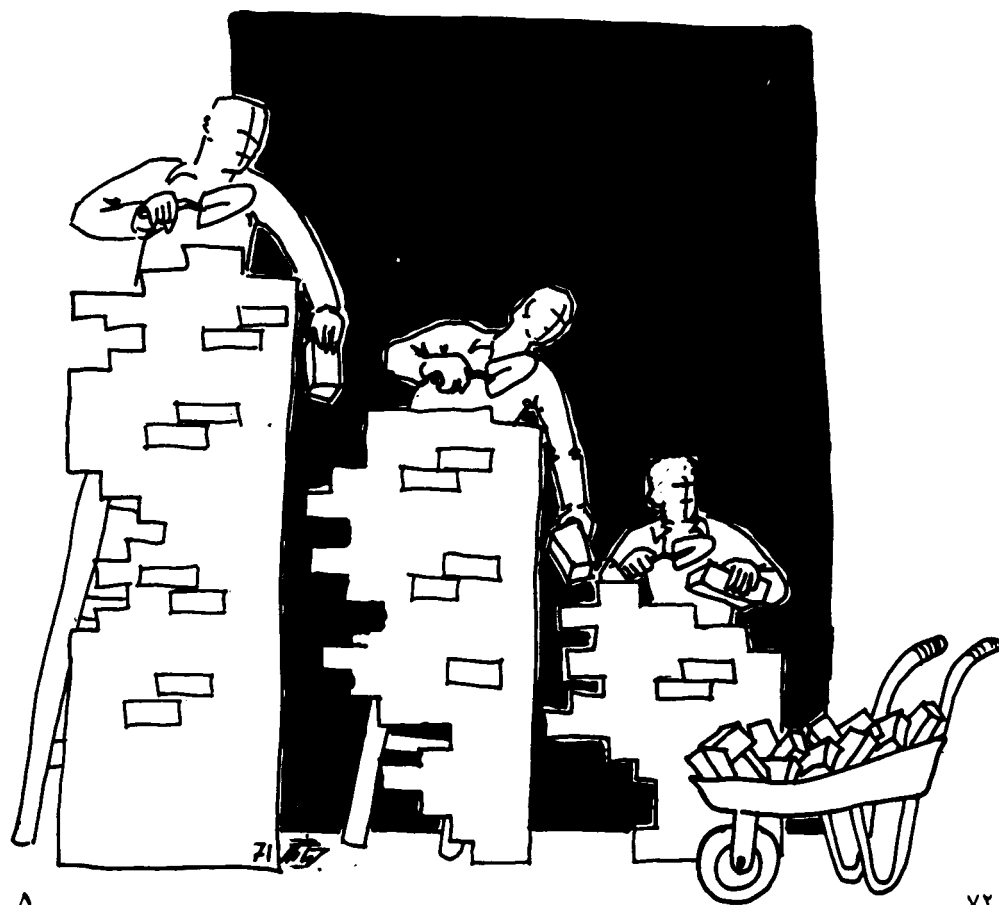
یک سال بوده - و مصداق عینی آن به طور مشخص عملیات پیمانکاری است - مسلماً مأموران مالیاتی را با دشواری روبه‌رو خواهد ساخت. چنانچه از هم اکنون در این زمینه تحقیقات و مطالعات لازم صورت نگیرد و آئیننامه و دستورالعمل روشنی در این زمینه تدوین نشود به طور قطع اکثر مأموران مالیاتی در جریان رسیدگیهای خود به حسابهای پیمانکاران به این راه حل سوق داده خواهند شد که دفاتر پیمانکاران رابه‌دلیلی مردود کنند و سود مشمول مالیات را از طریق تشخیص علی‌الرأس و نهایتاً اعمال ضریب مقطوع (که علی‌القاعده از سوی کمیسیون ضرائب تعیین و حداقل آن ۱۲ درصد خواهد بود) نسبت به دریافتی آنان تعیین کنند، که در این صورت عملاً نظر قانونگذار یعنی تشخیص سود واقعی پیمانکاران منتفی خواهد شد.

در این مقاله خواهیم کوشید مبانی منطقی تشخیص سود مشمول مالیات

پیمانکاران را مشخص کنیم تا در تنظیم دستورالعملهای اجرایی و تعیین طرق و مبانی تشخیص مورد استفاده قرار گیرد. بدین منظور نخست اطلاعات و توضیحات مختصری در باب قراردادهای پیمانکاری و همچنین روشهای مختلف نگهداری سوابق عملیات پیمانکاری بر اساس اصول متداول حسابداری ارائه خواهیم کرد. سپس حداقل مبانی و ضوابطی را که برای نگاهداری حسابهای مورد نظر و انجام رسیدگیهای مأموران مالیاتی لازم است مطرح نظر قرار خواهیم داد.

### ۱. قراردادهای بلند مدت و نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات آنها در ایران

یکی از دلایل عمده تفکیک شرکتهای پیمانکاری از سایر شرکتهای تولیدی و خدماتی ماهیت کار آنها بوده است. بدین معنی که انجام عملیات موضوع این گونه قردادها (از قبیل احداث



و راه‌اندازی سد، نیروگاه، پالایشگاه...، احداث جاده، نظارت بر عملیات و امثال آنها) معمولاً در مدت طولانی بیش از یک سال انجام می‌پذیرد. لذا چنین قراردادهایی را بلند مدت تلقی کرده و اصول متداول حسابداری در بخش حسابداری قراردادهای بلند مدت ساختمانی (long term construction contract) را تدوین کرده‌اند. انواع متداول قراردادهای بلند مدت از نقطه نظر مبلغ قرارداد به شرح زیر است:

#### الف) قرارداد مقطوع

در این نوع قرارداد انجام کار با مبلغ مقطوع (به‌عنوان مبلغ پیمان برای کل کار یا مبلغ مقطوع برای بخشهای مختلف یک پروژه) مورد توافق پیمانکار و صاحب‌کار قرار می‌گیرد.

#### ب) قرارداد هزینه به اضافه درصد سود (یا امانی)

در این نوع قراردادها هزینه واقعی انجام کار برعهده صاحب کار است و پیمانکار برای انجام کار موضوع قرار داد، درصدی از کل مخارج را به‌عنوان مبلغ قرارداد با صاحبکار مورد توافق قرار می‌دهد (cost - plus). در انجام برخی از پروژه‌های بزرگ وجه کافی در اختیار پیمانکار قرار می‌گیرد و او رأساً از طرف صاحبکار انجام مخارج را با نظارت صاحبکار (به ترتیب پیش‌بینی شده در قرار داد) برعهده می‌گیرد. این نوع قراردادها به‌طور عمده توسط مؤسسات دولتی مورد استفاده واقع می‌شود.

در ایران سازمان برنامه و بودجه ضوابط و مقررات خاصی را برای انعقاد قراردادهای مرتبط با طرحهای عمرانی به‌وجود آورده که طی آن هر پیمانکار شاغل در این گونه قراردادها مبلغ قرارداد را با استفاده از جدول فهرست بها محاسبه و با اعمال ضریب سود مبلغ کل قرار داد را تعیین می‌کند. افزایش هزینه‌های واقعی

پیمان طی مدت انجام پروژه (اگر بیش از یک سال باشد) با توجه به مقررات مربوط و جدول فهرست بها (که همه ساله مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد) تعیین و با صدور صورت‌حساب تعدیل پرداخت می‌شود.

#### مقایسه قراردادهای مشمول

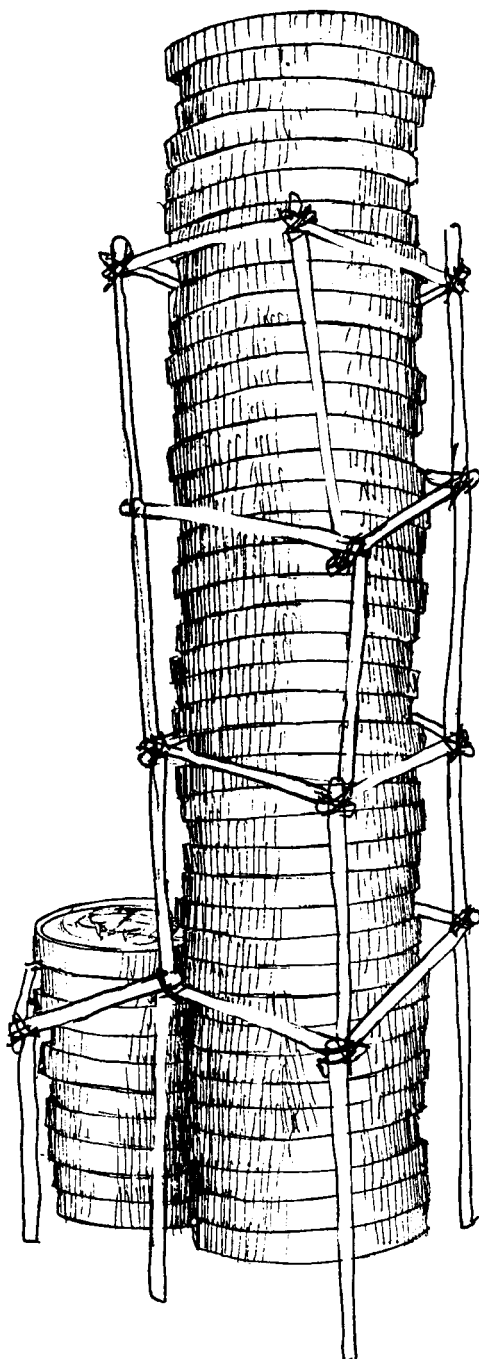
مقررات سازمان برنامه و بودجه با تعریف قرارداد نوع «ب» (هزینه به اضافه سود) نشان می‌دهد که این دو دسته قرارداد تا حدودی به یکدیگر شبیه‌اند.

#### زمانی که قانون مالیاتی سال

۱۳۴۵ به تصویب می‌رسید پاره‌ای نکات و دلایل مورد توجه بود. نخست این که انجام قراردادهای پیمانکاری به زمانی بیش از یک سال نیاز دارد. دیگر این که شناسایی سود این گونه قراردادها در پایان هر سال به سادگی امکان پذیر نیست. و بالاخره وزارت دارائی در آن زمان فاقد کادر تشخیص مالیاتی مجرب در امر رسیدگی به حسابهای شرکتهای پیمانکاری بوده است. با توجه به این دلایل ضمن ماده ۷۸ آن قانون مدت پنج سال برای تجهیز کادر مجرب و قادر به انجام این وظیفه پیش‌بینی شد، و تا آن زمان درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری به‌صورت مقطوع معادل ۸ درصد تعیین شد. ولی به‌مرور زمان فلسفه اصلی مطلب از نظرها دور شد و عملاً فعالیتهای پیمانکاری به‌صورت قراردادهای مقطوع مورد شناسایی مالیاتی قرار گرفت. در مواردی هم که دستگاههای دولتی اقدام به انعقاد قرارداد از نوع هزینه به‌اضافه سود (cost - plus) کردند، این گونه قراردادها نیز به‌طور یکجا (کل هزینه به‌اضافه سود) همانند قرارداد مقطوع مشمول مالیات قرار گرفت.

#### از جمله فعالیتهای مرتبط با

شرکتهای پیمانکاری، خدمات مهندسی مشاور است که در خصوص این گروه از شرکتهای نیز در موارد تشخیص علی‌الرأس، ضریب درآمد مشمول مالیات ۸ (یا ۱۰ و



۱۲ درصد (همانند پیمانکاران) اعمال می‌شد. از آنجا که رویه معمول حوزه‌های مالیاتی در امر تشخیص درآمد مشمول مالیات - براساس رسیدگی به دفاتر و برگشت هزینه‌ها - سبب تعلق مالیات سنگین به این گونه مؤدیان می‌شود (و بررسی انجام شده نیز نشان می‌دهد) در اکثر موارد مهندسین مشاور ترجیح داده‌اند از ارائه دفاتر خودداری کنند و یا در صورت رد دفاتر مالیات علی‌الرأس را پردازند. زیرا این مالیات حتی با افزودن جرائم متعلق، از مالیات منتج از رسیدگی به دفاتر کمتر است. به عبارت دیگر عدم پیش‌بینی لازم در خصوص این دسته از شرکتها ضمن آییننامه هزینه‌های قابل قبول، سبب تمایل و تشویق آنها به پرداخت مالیات ناشی از اعمال ضریب علی‌الراس شده است.

## ۲. کسر مالیات تکلیفی و مالیات مقطوع

در قانون مالیاتهای ایران یکی از طرق شناسائی صاحبان درآمد وضع

مقررات خاص کسر مالیات تکلیفی در مبدأ ایجاد درآمد است. در خصوص شناسائی صاحبان درآمد پیمانکاری، مقررات خاصی ضمن ماده ۷۶ اصلاحی پیش‌بینی شده که به موجب آن کارفرما باید از هر صورت وضعیت ۵/۵ درصد کسر و به نام پیمانکار به حساب بانکی وزارت امور اقتصادی و دارائی پرداخت کند. از ۵/۵ درصد مکسوره تنها ۱/۵ درصد قابل برگشت بوده و ۴ درصد آن که غیرقابل برگشت بود، عنوان مالیات مقطوع پیمانکاران را پیدا می‌کرد.

در سایر کشورهای جهان به دلیل کنترل بر فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی اصولاً کسر این گونه مالیات مفهومی ندارد و مالیات قابل کسر به مفهوم ماده ۷۶ که متعاقباً به عنوان مالیات مقطوع شناخته شده تنها در کشورهای کامرون، مکزیک، کستاریکا و فیلیپین - آن هم به طور عمده در ارتباط با پیمانکاران خارجی - پیش‌بینی شده است. ذکر این نکته لازم است که در اصلاحیه اردیبهشت ۱۳۷۱ قانون، مالیات مکسوره به نرخ ۵ درصد پیش‌بینی شده که تماماً در موقع تصفیه مالیات بردرآمد صاحبان این نوع درآمدها قابل احتساب است.

## ۳. مفهوم ضریب مقطوع در تعیین درآمد مشمول مالیات

مفهوم ضریب مقطوع (۸، ۱۰ یا ۱۲ درصد) در تعیین درآمد مشمول مالیات این است که از جمع ناخالص درآمد عملیات پیمانکاری به هر مبلغی که باشد فقط درصدی از آن معادل همین ضریب (مثلاً ۸ درصد) به عنوان سود مشمول مالیات تلقی می‌شود و باقی (۹۲ درصد) در حکم

مخارج به‌شمار می‌آید.

در شرایطی که عملیات پیمانکاری توسط اشخاص حقیقی و شعب شرکتها خارجی انجام می‌پذیرفت - با در نظر گرفتن نرخهای مالیات بردرآمد موضوع ماده ۱۳۱ قانون جدید (و ماده ۱۳۴ قانون قدیم) و اعمال سایر مالیاتهای اضافی و مالیات مقطوع پیمانکاری - حداکثر نرخ مؤثر مالیات بر ناخالص صورتحسابها (مبلغ قرارداد) از حدود ۹ درصد (تا سال ۱۳۶۱)، ۱۰ درصد (از سال ۱۳۶۱ تا ۱۳۶۸) و ۶/۲ درصد (از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۷۱) تجاوز نمی‌کرد.

ضمناً در مواردی که عملیات پیمانکاری توسط اشخاص حقوقی ایرانی - شرکتها سهامی - انجام می‌گرفت، با توجه به مقررات مالیات بر شرکتها که براساس آن مالیات سود سهام پیشنهادی قابل پرداخت به صاحبان سهام به صورت علی‌الحساب و به نرخ ۱۵ درصد منظور شده و مالیات برانداخته به نرخ ۲۵ درصد قابل محاسبه بوده است، مالیات



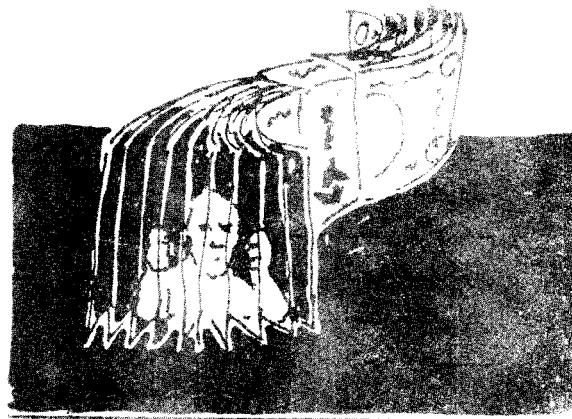
قابل پرداخت توسط این دسته از شرکتها کمتر از اشخاص حقیقی و شرکتهای خارجی بوده و نرخ مؤثر مالیات بر درآمد نسبت به مبلغ قرارداد با در نظر گرفتن مبلغ سود سهام پیشنهادی می توانست به مراتب از ۹ درصد یا ۱۰ درصد مذکور کمتر باشد. در هر حال، حداقل نرخ مؤثر مالیات بر درآمد فعالیت پیمانکاری هیچگاه از ۵/۵ درصد (و از سال ۱۳۶۸ به بعد ۵ درصد) کمتر نبوده است.

نرخهای مورد بحث در مقایسه با نرخ مؤثر مالیات بر درآمد حقوق اشخاص حقیقی و شرکتهای تولیدی و سایر شرکتهای خدماتی و تجارتي بسیار پائین و یکی از ارزانترین نرخهای مالیاتی بوده است. شایان ذکر است که براساس قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۶۶ ضریب مقطوع درآمد از ۸ به ۱۰ درصد افزایش یافت. با این حال با توجه به حداکثر نرخ مالیاتی موضوع جدول ماده

۱۳۱ که ۷۵ درصد بود و حذف مالیات مقطوع ۴ درصد، نرخ مؤثر مالیات شرکتهای پیمانکاری از ۷/۵۳ درصد کل قرارداد تجاوز نمی کرد. لازم به یادآوری است که در محاسبات قیمت پایه قراردادهای پیمانکاری تمام یا بخشی از این نوع مالیاتها در محاسبه قیمت قرارداد منظور می شود و عملاً برعهده کارفرما قرار می گیرد که بحث در این باب از موضوع مقاله خارج است.

۴. درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری و مهندسين مشاور در سایر کشورهای جهان در اکثر کشورهای جهان بکارگیری اصول متداول حسابداری رایج است. به همین منظور پیمانکاران و مهندسين مشاور همانند سایر مؤدیان

مالیاتی ملزم به نگاهداری سوابق و رعایت اصول متداول حسابداری بوده و در پایان هر دوره مالی اقدام به تهیه صورتهای مالی (ترازنامه، حساب سود و زیان و تغییرات در وضعیت مالی) طبق اصول حسابداری می کنند و چنین صورتهائی را در اختیار صاحبان سهام قرار می دهند. مالیات بر درآمد این دسته از مؤدیان مالیاتی نیز نسبت به سود خالص هر دوره و با رعایت مقررات جاری محاسبه و پرداخت



می شود. تعیین مالیات مقطوع بر عملیات پیمانکاری در تعداد کمی از کشورهای جهان - آن هم با توجه به نیاز کشور به جلب پیمانکاران خارجی نسبت به این گونه شرکتهای خارجی - معمول است و اصولاً در شرایطی که بکارگیری اصول متداول حسابداری رایج است مالیات مقطوع جز در موارد استثنائی رایج نیست.

۵. روشهای متداول حسابداری قراردادهای بلند مدت و شناسائی سود و زیان قراردادهای در جریان تکمیل روشهای مختلف حسابداری برای قراردادهای بلند مدت وجود دارد که از آن میان دو روش زیر به عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری در اکثر کشورهای جهان به کار گرفته می شود:

## الف) روش کار تکمیل شده (completed contract method)

در این روش کلیه هزینه های تحقق یافته مرتبط با هر پیمان به حساب پیمان در جریان منظور می شود و مانده این حساب در پایان هر سال به سال بعد انتقال می یابد، ضمناً کلیه وجوهی که براساس صورتحسابهای تأیید شده در این زمینه دریافت می شود به صورت یکی از اقلام بدهی در حسابها نگاهداری و مانده آن در پایان هر سال به سال بعد منتقل می شود. در خاتمه کار و تحویل قطعی قرارداد حساب پیمان در جریان با درآمدهای قطعی تا این تاریخ مقایسه و سود یا زیان پیمان تعیین می شود و جزء اقلام صورت سود و زیان سالی که پیمان در آن خاتمه یافته منظور می شود. ذکر این نکته لازم است که در خاتمه قرارداد ذخیره کافی برای هزینه های آتی مرتبط با دوره آزمایشی تحویل نیز در حسابها منظور

می شود. در نتیجه مانده حساب پیمان در جریان که عبارت از هزینه های انجام شده مرتبط با درآمد سنوات بعد بوده به حساب سالهای بعد انتقال یافته و چنین حسابی در پایان سال جزء اقلام دارائی در ترازنامه انعکاس خواهد یافت.

با توجه به مراتب مذکور ملاحظه می شود که در روشهای فوق شناسائی سود در هر سال مالی به ترتیب زیر صورت می پذیرد:

در روش کار تکمیل شده، سود یا زیان در خاتمه کارشناسائی می شود و در طول مدت اجرای قرارداد که ممکن است چندین سال باشد هیچگونه سود و زیانی مورد شناسائی قرار نمی گیرد.

در روش درصد پیشرفت کار، سود یا زیان کار به تدریج و در طول مدت انجام قرار داد و در پایان هر سال مالی



مورد شناسائی قرار می‌گیرد. تعیین سود تحت این روش یا بر مبنای برآورد سود نسبت به صورتحسابهای ارسالی تأیید شده و یا بر مبنای محاسبه سود نسبت به کار انجام شده تا آخر سال مالی (اعم از کار صورتحساب شده یا نشده) عملی می‌شود. بکارگیری یکی از روشهای فوق - یا در برخی موارد با توجه به ماهیت قراردادها هر دو روش - را مقامات مالیاتی هر کشور تعیین می‌کنند. مثلاً در کشورهای انگلستان و زلاندنو روش درصد تکمیل و در کشورهای ایتالیا، سوئد و آلمان هر دو روش با توجه به ماهیت قراردادها از نظر مقامات مالیاتی مورد قبول است.

#### ۶. سوابق حسابداری و امور مالی در شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور در ایران

در اکثر شرکتهای تولیدی عملاً حسابداری قیمت تمام شده (حسابداری صنعتی) استقرار یافته و شرکتهای پیمانکاری برای عملیات خود و نهایتاً تفکیک قراردادها دارای سوابق مالی انفرادی هزینه و درآمد هر قرارداد و مالاً سیستم حسابداری جامع‌اند. موضوع حسابداری صنعتی در بخش اشخاص

حقوقی تولیدی مسأله جا افتاده‌ای است، ولی نگهداری سوابق قیمت تمام شده انواع قراردادها در بخش فعالیت پیمانکاری و مهندسین مشاور جای بحث دارد که به شرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

طبق اصول متداول حسابداری شرکتهای پیمانکاری که دارای قراردادهای بلند مدت (بیش از یک سال) هستند، باید در پایان هر سال هنگام تهیه صورتحساب سود و زیان

سالانه درآمد تحقق یافته قراردادهای در جریان را شناسائی و به حساب سود و زیان همان سال منظور کنند. تشخیص درآمد عملیات پیمانکاری به دوصورت روش تکمیل کار (شناسائی سود در خاتمه هر قرارداد) یا درصد تکمیل (شناسائی سود در پایان سال براساس درصد تکمیل یا پیشرفت کار) صورت می‌پذیرد. شرکتهای پیمانکاری و مهندسی مشاور با توجه به ماهیت فعالیت خود یکی از دو روش - و یا در مواردی هر دو روش - را مورد استفاده قرار می‌دهند. بکارگیری هر یک از روشهای فوق با توجه به: اولاً ماهیت هر قرارداد (از قبیل احداث سد، احداث پالایشگاه، راه‌سازی و غیره)؛ ثانیاً دوران اجرای قرارداد؛ و ثالثاً هزینه‌های قرارداد، که از ماهیت خاص و پیچیده‌ای برخوردار است، صورت می‌پذیرد.

در ایران شرکتهای پیمانکاری به دلیل وضعیت خاص تشخیص درآمد مشمول مالیات آنها که به صورت مقطوع (ناشی از اعمال ضریب علی‌الراس) بوده عملاً سوابق مالی خود را براساس نیاز مالیاتی تنظیم می‌کرده‌اند و آن دسته از شرکتهایی که اصول متداول حسابداری را رعایت کرده‌اند، گزارشهای استخراجی مبتنی بر اصول حسابداری را تنها در

---

باتوجه به هدف قانونگذار مبنی بر تشخیص درآمد واقعی این بخش از فعالیتها و وصول مالیات حقّه دولت، لازم است تدابیر مناسب از پیش اتخاذ شود تا در رسیدگی و تشخیص مالیات شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور مواردی پیش نیاید که مؤدیان مالیاتی از یکسو و مراجع مالیاتی ازسوی دیگر در اجرای مصوبه با مشکل روبرو شوند.

---

مدیریت و در ارتباط با سهامداران مورد استفاده قرار داده و دفاتر ارائه شده به مقامات مالیاتی را مطابق با نیاز قانونی مذکور نگاهداری کرده‌اند.

حال با توجه به مصوبه اخیر شرکتهای گروه نخست در یکی دو سال اول با مشکلاتی در امر تدوین حسابداری قیمت تمام شده - به نحوی که بتوانند وضعیت خود را بامقررات جدید مالیاتی تطبیق دهند - روبرو خواهند شد. ارائه نظرات مشورتی مقامات ذیربط در این زمینه می‌تواند این دسته از مؤدیان مالیاتی را در امر انطباق بامقررات جدید یاری دهد.

#### ۷. روش رسیدگی حوزه‌های مالیاتی به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور و اشکالات این نحوه رسیدگی

سوابق مالیاتی شرکتهای پیمانکاری نشان می‌دهد که رسیدگی به هزینه و درآمد پیمانکاران، با توجه به مجوز قانونی مورد بحث، همانند رسیدگی به درآمد و هزینه سایر اشخاص حقوقی نبوده و عملاً درآمد مشمول مالیات آنها با اعمال ضریب ۸ درصد یا ۱۰ درصد

تعیین شده است. ضمناً با این که سود فروش مواد و مصالح و اموال (تجهیزات، ماشین آلات و غیره) در دفاتر این گونه شرکتهای بسیار مشخص و قابل رسیدگی است، مع ذلک به دلیل مطابقت وضعیت شرکت با ماده ۷۹ قانون (اعمال ضریب علی‌الراس نسبت به مبالغ دریافتی) سود فروش اموال مذکور را نیز به همین نحو و براساس تشخیص علی‌الراس تعیین می‌کنند. این روش رسیدگی در بیشتر موارد بدون رعایت



واقعیت امر و بدون توجه به اسناد و مدارک مثبت شرکت‌های مورد نظر صورت می‌پذیرد. به طوری که در بیشتر موارد سود مشمول مالیات ناشی از اعمال ضریب علی‌الرأس بر فروش اموال از سود واقعی مستند به مدارک بیشتر بوده و عملاً شرکت‌های پیمانکاری تشویق می‌شدند که این گونه عملیات را به نحوی در حساب‌های خود منعکس کنند که باروش مورد نظر حوزه‌های مالیاتی مطابقت داشته باشد.

همان‌گونه که قبلاً بیان شد در تعیین درآمد مشمول مالیات مهندسین مشاور نیز براساس آئیننامه هزینه‌های قابل قبول - بی آنکه به ماهیت برخی از هزینه‌های این نوع شرکتها در مقایسه با سایر شرکت‌های تولیدی و خدماتی توجه شود - چنان سود مشمول مالیاتی تعیین می‌کنند که از مالیات واقعی آنان به میزان قابل توجهی تجاوز می‌کند. در نتیجه، چنان که تجربه نشان داده، شرکت‌های پیمانکاری و مهندسین مشاور عدم ارائه دفاتر و یا ردّ دفاتر و سپس مالیات مقطوع نسبت به ۸ تا ۱۰ درصد دریافتی را ترجیح می‌دهند، زیرا از مالیات مورد محاسبه حوزه به مراتب کمتر است. بدین ترتیب روش رسیدگی کنونی موجب تشویق شرکتها به ایجاد وضعیت رد دفاتر مالیاتی شده است.

هرچند کادر کنونی تشخیص از سطح اطلاعات و سوابق تجربی رسیدگی به درآمد و هزینه سایر شرکتها برخوردار است، ولی از آنجا که ماهیت درآمد و برخی از هزینه‌های شرکت‌های پیمانکاری با ماهیت چنین درآمد و هزینه‌ای در سایر فعالیتها تفاوت قابل توجهی دارد، لذا تدوین مقررات خاص رسیدگی و همچنین تجدید نظر در آئیننامه هزینه‌های قابل قبول مرتبط با عملیات پیمانکاری باید مورد توجه خاص قرار گیرد. علاوه بر آن، باید باتجهیز کادر مورد نیاز و ایجاد دوره‌های آموزشی این افراد را برای رسیدگی صحیح و اصولی و قانونی به حساب و

کتاب شرکت‌های پیمانکاری آماده کرد.

### ● نتیجه

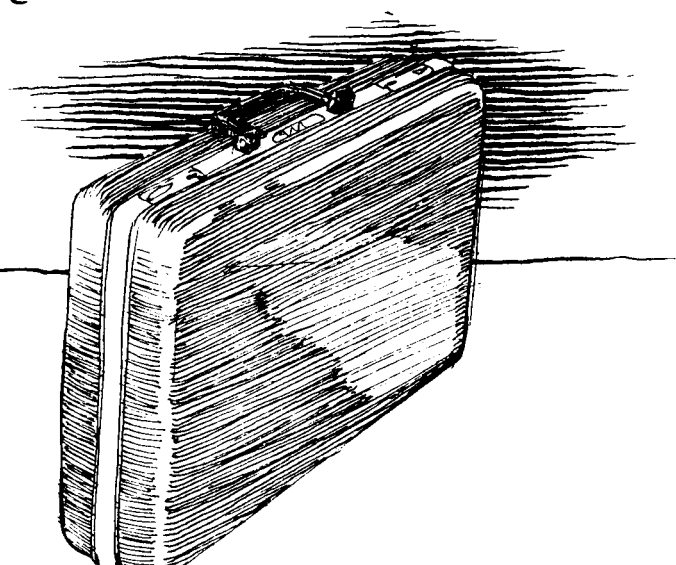
باتوجه به هدف قانونگذار مبنی بر تشخیص درآمد واقعی این بخش از فعالیتها و وصول مالیات حقّه دولت، لازم است تدابیر مناسب از پیش اتخاذ شود تا در رسیدگی و تشخیص مالیات شرکت‌های پیمانکاری و مهندسین مشاور مواردی پیش نیاید که مؤدیان از یک سو و مراجع مالیاتی از سوی دیگر در اجرای مصوبه با مشکل روبه‌رو شوند. براین پایه توصیه می‌شود که نسبت به موارد زیر هرگونه اقدام شایسته از هم اکنون صورت پذیرد تا این گونه شرکتها در امر تهیه حساب‌های سال ۱۳۷۱ - که نخستین سال اجرای قانون است - بتوانند چنین مواردی را مطمئن نظر قرار دهند و در نتیجه رسیدگی مالیاتی بعدی آنها نیز به سهولت و براساس مفاد قانون صورت پذیرد - اتخاذ تدابیر لازم از سوی مقامات مالیاتی به منظور اعلام اصول متداول حسابداری مورد قبول در تشخیص سود پیمان با توجه به روشهای رایج حسابداری و در نظر گرفتن ماهیت قراردادها.

- تجدید نظر در آئیننامه هزینه‌های قابل قبول در ارتباط با عملیات پیمانکاری و مهندسی مشاور با توجه به ماهیت هزینه‌ها در این بخش از فعالیتها.

- بر پائی دوره‌های آموزشی مرتبط با

حسابداری مالیاتی برای کادر مأمور رسیدگی به حساب درآمد و هزینه عملیات پیمانکاری که مآلاً به استقرار یک دوره کارآموزی حسابرسی مالیاتی برای کادر تشخیص مذکور بیانجامد.

بررسی وضعیت مالیاتی در ایران نشان می‌دهد که فرهنگ مالیاتی در این کشور به اصطلاح «جان‌نفته» است. در حال حاضر برنامه‌های مفصلی در زمینه نشر فرهنگ مالیاتی از سوی مقامات مالیاتی در جریان است. در چنین شرایطی اگر وزارت امور اقتصادی و دارائی تنها به اعلام مصوبه اخیر اکتفا کند و شرکت‌های پیمانکاری را در موقعیت تصمیم‌گیری برای عملیات یاد شده قرار دهد، به دلیل وسعت عملیات و تنوع موضوع قرارداد حصول نتیجه مطلوب مورد ابهام است. ولی اگر مقامات مالیاتی در راستای برنامه فرهنگ مالیاتی خود پیشقدم شده دستورالعمل لازم را تدوین و ارائه کنند، مطمئناً اجرای قانون جدید از نتیجه مطلوب برخوردار خواهد شد. در اجرای چنین رویه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارائی می‌تواند با بکارگیری نظرات فنی و مالی کارشناسان امر (از قبیل کمیته تحقیقات و تدوین اصول متداول حسابداری سازمان حسابرسی و همچنین انجمن حسابداران خبره ایران) دستورالعمل جامع و مدونی تهیه کند.





## حرفه مشاوره مالیاتی

و توصیه‌های

کنفدراسیون مالی اروپا

ترجمه

دکتر علی اکبر عرب مازار

کنفدراسیون مالی اروپا در سال ۱۹۵۹ با مشارکت سازمانهای مشاوره مالیاتی کشورهای عضو جامعه اروپا پدید آمد. در آن زمان پنج کشور اروپائی در این تشکیلات گرد آمدند: بلژیک، فرانسه، آلمان، ایتالیا و هلند. اهداف کنفدراسیون در آغاز عبارت بود از حفظ منافع حرفه‌ای مشاوران مالیاتی و ارائه توصیه‌ها و نظرات مشورتی به مراجع قانونگزاری اروپائی، چه از طریق جامعه اروپا و چه در داخل هر یک از ممالک عضو.

در سالهای بعد بسیاری از سازمانهای مشاوره مالیاتی در کشورهای انگلستان، ایرلند، دانمارک، اسپانیا، اتریش و سویس به این مرجع بین‌المللی پیوستند و بر وسعت دامنه فعالیت آن افزوده شد.

دبیرخانه کنفدراسیون در بن از کادر بسیار ورزیده و واجد کارائی برخوردار است. کمیته مالی کنفدراسیون بررسیهای تطبیقی بسیاری انجام می‌دهد که در هماهنگ سازی مقررات مالی کشورهای اروپائی سهم بسزائی دارد، از آن جمله مشارکت این کمیته در تهیه رهنمودهای کمیسیون اروپائی بازار مشترک را می‌توان نام برد. کنفدراسیون هر دو سال یک بار کنگره‌ای با شرکت کارشناسان ممتاز مالیاتی تشکیل می‌دهد که طی آن نتیجه بررسیهای ارزنده‌ای در مسائل مورد علاقه صاحبان حرفه مالیاتی مطرح می‌شود.

آنچه در زیر به نظر خوانندگان می‌رسد توصیه‌هایی است که این کنفدراسیون برای سامان دادن به امر مشاوره مالیاتی و برقراری موازین شغلی و اخلاقی برای ارتقاء شئون این حرفه تدوین کرده است.

در کشور ما توجه اندکی به این امر مبذول شده و در بسیاری از موارد وجود این حرفه کم و بیش نادیده گرفته شده است. شاید حکم قسمت اخیر ماده ۱۷۱ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۶۶ (راجع به صدور مجوز برای یک گروه از مشاوران مالیاتی) گام کوچکی بود در راه ضبط و ربط این حرفه که آن هم به موجب اصلاحات اخیر حذف شد. به هر حال همان قسمت از ماده ۱۷۱ هم که به جای مانده نوعی شناسائی ضمنی از واقعیت این رشته شغلی است. پس چه بهتر که برنامه‌ای برای نظم و نسق این حرفه تمهید شود، و اگر چنین اندیشه‌ای در میان باشد مفاد این مقاله به‌عنوان نمونه و مبنائی برای شروع بررسی مفید خواهد بود.



اکثر افراد مسأله مالیات را به عنوان عامل بس مهمی در انجام امور شغلی و تدابیر مالی خویش مطمح نظر قرار می دهند. عرضه خدمات سالم، بجا و مؤثر مالیاتی به مؤسسات و افراد در حفظ منافع مالی و اطمینان خاطر آنان نقش ارزنده ای را ایفاء می کند.

ارائه خدمات مالیاتی شامل تهیه و تسلیم اظهارنامه و مدارک مثبته آن، راهنمایی و اظهار نظر در خصوص برنامه های مالیاتی مؤدیان، قبول نمایندگی و دفاع از منافع آنان نزد مقامات اداری و مراجع رسیدگی و سایر خدمات مربوط به این حرفه است. مصلحت مؤدیان و مراجع مالیاتی اقتضاء می کند که ارائه کنندگان این گونه خدمات دارای صلاحیت حرفه ای و استقلال عمل باشند،

نسبت به اعمال خود احساس مسئولیت کنند، اسرار موکلین خویش را محفوظ دارند و در جهت منافع آنان حداکثر کوشش را به عمل آورند.

### بخش یکم) موازین اساسی حرفه مشاوره مالیاتی

سعی کنفدراسیون مالی اروپا بر آن است که در جهت پیشبرد مقاصد فوق موجبات استقرار این حرفه را در اروپا پدید آورد، به نحوی که هم از سوی دولتها و هم از جانب مردم مورد شناسائی و تأیید باشد. در صورتی که این حرفه بدین نحو مورد شناسائی قرار گیرد و از تشکیلات و ساختار نیرومندی برخوردار باشد می تواند منافع مؤدیان را به بهترین نحو حفظ کند، مشاوران مالیاتی را در انجام وظایف حرفه ای یاری دهد و از جهت سهمی که در حفظ نقش قانون ایفاء می کند به حال جامعه نیز مفید باشد. کنفدراسیون مالی اروپا می کوشد

حقوق مؤدیان را تحکیم بخشد و موانعی را که در راه همکاری و تجارت بین المللی وجود دارد تا حد امکان برطرف سازد. لذا این کنفدراسیون که از ترکیب مجامع حرفه ای مالیاتی کشورهای اروپائی تشکیل شده به سازمانهای عضو خود توصیه



می کند که اصول مذکور در پاراگرافهای زیر را به مورد اجراء گذارند. کنفدراسیون علاوه بر این، توصیه می کند که دولتهای اروپائی به خاطر حفظ منافع مؤدیان و بهبود مناسبات ایشان با مقامات مالیاتی و ارتقاء استانداردهای مربوط به تسلیم اظهارنامه، از مشاوران مالیاتی بخواهند که این اصول را مورد رعایت قرار دهند.

### بخش دوم) شرایط پذیرش به عضویت

۱. سازمانهای عضو کنفدراسیون باید مراقبت کنند که فقط افراد زیر به عنوان حائزین شرایط حرفه ای برای ورود به این شغل پذیرفته شوند:  
الف) آموزش مناسب تئوریک در سطح درجات دانشگاهی یا معادل آن را دیده باشند.  
ب) تجربه عملی در امور مالیاتی حداقل به مدت سه سال داشته باشند.  
ج) آزمایش ویژه ای را که از سوی دولت یا

سازمانهای حرفه ای یا مؤسسات آموزشی مورد قبول دولت در زمینه اطلاعات تئوری و عملی مالیات برگزار خواهد شد با موفقیت بگذرانند.

بر شرایط مذکور در بندهای الف و ب می توان استثنائاتی قائل شد، مشروط بر این که سبب تنزل استانداردهای مقرر در این دو بند نشود.

۲. آزمایش داوطلبان باید بر اساس قوانین هرکشور و با رعایت مقررات جامعه اروپا صورت پذیرد و شامل موارد زیر باشد:

الف) قانون مالیاتی (بویژه در خصوص مالیات بر درآمد، دارائی و ارزش افزوده).

ب) اقتصاد بازرگانی.

ج) اصول حسابداری

د) حقوق تجارت

ه) آئین رسیدگی مالیاتی

(مشمول بررسیگی مراجع اداری و مالیاتی)

و) مسئولتها و اخلاقیات حرفه ای

۳. هر فرد قبل از پذیرش باید تعهدنامه ای را امضاء و کتباً تأیید کند که به اصول اخلاقی و رفتار نامه این حرفه پای بند است.

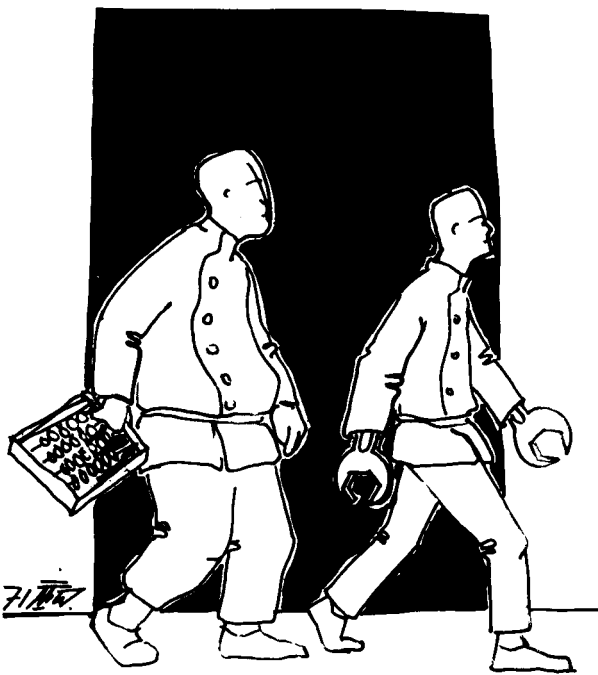
### بخش سوم) رفتار حرفه ای

مشاور مالیاتی باید همواره رفتاری منطبق با اصول حاکم بر این حرفه و مقررات سازمان متبوع خود داشته باشد. اصول حاکم بر حرفه مشاور مالیاتی بویژه شامل موارد زیر است:

۱. استقلال عمل. مشاور مالیاتی در انجام وظایف خود همواره باید از جهت روحی، فکری و اقتصادی دارای استقلال باشد و این اصل هم در مورد وکالت از منافع مؤدی و هم در مورد حل تعارض بین منافع مؤدی و مراجع مالیاتی و خود مشاور و سایر طرفهای ذینفع رعایت شود.

۲. مسئولیت شخصی. مشاور مالیاتی در انجام فعالیتهای حرفه ای به مسئولیت شخص





اصل مذکور مستلزم عدم خویش و هم از لحاظ اقدامات افراد تحت استخدام خود مسئول است. ریسک مسئولیت مشاور مالیاتی به سبب زیان ناشی از غفلت حرفه‌ای یا هرگونه ادعای قانونی مشابه دیگر باید تحت پوشش بیمه‌ای مناسب در جهت جبران خسارات حرفه‌ای قرار گیرد.

در صورتی که خدمات مشاوره‌ای از طریق یک شرکت انجام پذیرد، چنین شرکتی باید به مسئولیت مشاوران واجد شرایط مالیاتی اداره شود و کنترل شرکت باید در دست چنین مشاورانی باشد. هرگاه خدمات مشاوره مالیاتی توسط شرکتی صورت پذیرد که در عین حال خدمات حرفه‌ای دیگری نیز انجام می‌دهد، در این حالت یک یا چند مشاور مالیاتی باید به‌طور خاص مسئولیت خدمات مالیاتی را بر عهده داشته باشند.

۳. مراقبت و وجدان شغلی. مشاوران در انجام امور حرفه‌ای خود باید توجه شایسته نسبت به الزامات قانونی و شغلی خود مبذول دارند. این اصل مستلزم استقلال و بی‌طرفی در کلیه اقدامات حرفه‌ای و بویژه رعایت جنبه‌های عینی امورد ر داوری نسبت به حقایق قضایا است. مشاور همچنین باید مراقبت جدی در مورد وجوه و دارائیهائی که نسبت به آنها حکم امین را دارد به کاربرد و آنها را جدا از اموال خود نگاه دارد.

مشاور قبل از پذیرش ارجاعات باید بررسی دقیق و کامل در این باب به عمل آورد که آیا با توجه به مسئولیتها و صلاحیتهای خود در موقعیتی هست که بتواند تعهد مورد نظر را انجام دهد یا خیر. در صورتی که احساس کند به اندازه کافی واجد استقلال عمل یا صلاحیت کافی نیست باید فوراً از قبول کار ارجاع شده امتناع کند.

۴. حفظ اسرار. رعایت اصل محرمانه بودن شامل کلیه اطلاعاتی است که مشتری در اختیار مشاور نهاده، یا طی انجام کار ارجاع شده یا پس از آن به آگاهی وی رسیده است. رعایت این اصل باید از کارکنان مشاور نیز خواسته شود.

اصل مذکور مستلزم عدم استفاده غیر مجاز از اسرار حرفه‌ای یا تجارتي است.

۵. فعالیتهای سازگار و غیرسازگار با شئون شغلی. مشاور مالیاتی فقط کارهایی را می‌تواند انجام دهد که مجاز و متناسب با شئون حرفه‌ای وی بوده و رعایت تعهدات شغلی او را دچار خلل نسازد.

۶. تبلیغ شغلی. آگهی و انواع دیگر تبلیغات شغلی مشاور تاحدی که به موجب مقررات و رویه هر کشور مجاز باشد، باید با استانداردهای مقرر در همان قوانین و رویه‌ها منطبق باشد. این گونه تبلیغات باید قانونی، مطابق واقع و دقیق بوده و باضوابط اخلاق حسنه سازگار باشد. تبلیغ باید دور از اظهارت گمراه کننده بوده و از حیث محتوی و نحوه عرضه با اعتبار و موقعیت حرفه مشاوره مالیاتی تطابق داشته باشد.

۷. روابط با همکاران. مشاور مالیاتی باید مناسبات نیکویی را با سایر اعضای حرفه برقرار سازد. این اصل بویژه هنگامی که کار ارجاعی مشتریان توسط دو مشاور مشترکاً تقبل شده و نیز در صورت انتقال کار از مشاور به مشاور دیگر باید رعایت شود.

۸. حق الزحمه. جز در مواردی که حق الزحمه مشاور مالیاتی بر حسب قانون معین شده و این گونه حق الزحمه‌ها در دفتر کار مشاور به طور نمایانی اعلان گردیده، در سایر موارد مشتری باید قبل از ارجاع کار از مبنای محاسبه حق الزحمه آگاه شود. حق الزحمه مشاور باید با توجه به میزان مسئولیت، ماهیت و اهمیت کار ارجاعی و زمانی که برای آن صرف شده تعیین شود.

۹. ضمانتهای اجرائی انضباطی. رفتار نامه هر سازمان حرفه‌ای مالیاتی باید متضمن ضمانتهای اجرائی انضباطی و از جمله حق اخراج مشاور از حرفه مالیاتی بوده و از این طریق قابلیت اجرایی داشته باشد.

۱۰. آموزش پس از پذیرش. سازمانهای حرفه‌ای مالیاتی باید اعضاء خود را تشویق کنند که مهارتها و دانش فنی خود را پس از پذیرش به حرفه حفظ کنند و به این منظور تسهیلات لازم برای ادامه آموزش حرفه‌ای به وجود آورند.

### بخش چهارم) دامنه شمول

این دستورالعمل شامل تمامی اعضاء سازمانهای وابسته به کنفدراسیون مالی اروپا می‌شود. الحاق به این اصول مشاوران مالیاتی را از رعایت مقررات قانونی یا حرفه‌ای کشور متبوع خود معاف نمی‌دارد. در صورتی که مشاوران مالیاتی در کشور خارجی خدمات مالیاتی انجام دهند، مقررات حرفه‌ای آن کشور را نیز باید مراعات کنند.

الزامات مذکور در بخش سوم در وضع مشاورانی که هنگام لازم الاجراء شدن این دستورالعمل عضو سازمانهای حرفه‌ای بوده و شرایط پیشین عضویت در آن سازمانها را دارا بوده‌اند مؤثر نخواهد بود.

الزامات فوق همچنین در وضع افرادی که هنگام لازم الاجراء شدن این دستورالعمل مشغول گذرانیدن دوره آموزش برای قبول به عضویت سازمانهای حرفه‌ای هستند، مؤثر نخواهد بود.



تبصره نخست مالیاتی به نرخ ۲ درصد روی درآمد بیمه‌گران اتکائی خارجی از محل حق بیمه و سود سپرده پرداخت شده از سوی مؤسسات بیمه ایرانی وضع کرده و سپس نوعی معافیت مالیاتی بابت هر دو نوع درآمد یاد شده به نفع بیمه‌گر اتکائی خارجی پیش‌بینی کرده است، که مشروط به رفتار متقابل نسبت به درآمدهای مشابه مؤسسات بیمه ایران در کشور متبوع بیمه‌گران اتکائی خارجی است.

متن تبصره در قسمت مربوط به این معافیت به شرح زیر است: «در صورتی که مؤسسات بیمه ایران در کشور متبوع مؤسسه بیمه‌گر اتکائی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکائی معاف باشند مؤسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد.» مسأله طرح شده از این قرار است که اگر معافیت مالیاتی اعطائی در کشور خارجی فقط نوع اول از درآمد مؤسسات بیمه اتکائی ایران یعنی حق بیمه را در بر بگیرد؛ و نوع دوم آن یعنی سود سپرده حق بیمه متعلق به مؤسسه ایرانی معاف از مالیات نباشد آنگاه حکم قانون ایرانی یعنی تکلیف معافیت پیش‌بینی شده در تبصره ۵ مورد بحث چگونه است؟ آیا باید شرط مندرج در قانون یعنی رفتار متقابل را تحقق یافته تلقی کرد یا خیر.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در این باب به رأی واحدی نرسیده و در نتیجه دو نوع نظر یکی از آن اکثریت اعضا و دیگری متعلق به اقلیت صادر شده است. نظر اکثریت (که رأی هیئت محسوب می‌شود) چنین است که «سپرده‌گذاری از طرف بیمه‌گر اتکائی نزد بیمه‌گر واگذارکننده قسمتی از معاملات بیمه اتکائی می‌باشد، بنابراین... در مورد معافیت متقابل چنانچه معافیت تنها به حق بیمه دریافتی بیمه‌گر اتکائی ایرانی در کشور خارج اعطاء شود، اعطاء معافیت متقابل به مؤسسه بیمه‌گر اتکائی تابع آن کشور نسبت به دریافتی مشابه مؤسسه مذکور بلامانع خواهد بود.»

طبق این رأی اگر معافیت اعطائی کشور خارجی فقط شامل یک نوع از درآمدهای حاصل از معاملات اتکائی باشد متقابلاً همان نوع از معافیت از سوی ایران قابل اعطاء خواهد بود.

ولی اقلیت اظهار نظر کرده است که «از مدلول تبصره ۵ مذکور، موضوع معافیت نسبی و تعمیم آن به اجزاء مختلف درآمدهای ناشی از این فعالیت استنباط نمی‌شود. بنابراین صرفاً در صورت تأمین معافیت کامل مربوط به درآمدهای بیمه‌گری اتکائی (اعم از حق بیمه و سود سپرده) به نفع مؤسسات ایرانی، اعطاء معافیت متقابل



## بیمه‌های اتکائی

و

## رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

بهزاد ایشاری

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی طی رأی مورخ ۱۳۷۱/۵/۲۰ خود اظهار نظری درباره تبصره ۵ ماده ۱۰۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ به عمل آورده است که در این مقاله مورد بحث قرار می‌گیرد. این



امکان پذیر خواهد بود.»

صرف نظر از جنبه‌های حقوقی قضیه و توسل به روشهای مختلف تفسیر قانون از دید حقوقی، هدف مقاله حاضر این است که مسأله را از دید تخصصی بیمه‌ای مورد تحلیل قرار دهد و ماهیت مفاهیم طرح شده در تبصره ۵ را از حیث واقعیت بیمه‌ای آن مطرح نماید.

چون مسأله اساسی و محور بحث در این جریان سپرده حق بیمه اتکائی نزد بیمه‌گر واگذارنده است نخست ماهیت این سپرده را از حیث واقعیت‌هایی که در دنیای بیمه می‌گذرد مورد توجه قرار می‌دهیم. این بحث به مسأله واگذاری بخشی از ریسک بیمه مستقیم به بیمه‌گر اتکائی باز می‌گردد. چنین واگذاری از اصول توزیع و تعدیل ریسک به شمار می‌رود و بر قاعده «اعداد بزرگ» مبتنی است. توضیح این که بیمه‌گران مستقیم به دو دلیل مهم مبادرت به عمل اتکائی می‌نمایند. نخست به این دلیل که زمینه گسترش و توانائی در قبول ریسکهای بیشتر پدید آورند. عمل اتکائی به بیمه‌گر مستقیم

امکان می‌دهد که با انتقال بخشی از ریسک‌های بیمه‌کرده به بیمه‌گر اتکائی دامنه زبان احتمالی در نگهداری کل ریسک را کاهش دهد.

دلیل و انگیزه دوم استفاده از اصل «اعداد بزرگ» است. بیمه‌گر اتکائی با واگذاری بخشی از ریسک به بیمه‌گر اتکائی در حقیقت به شبکه وسیعی از ریسکهای همگون دست یافته و حجم ریسکهای قبول کرده را در مقابل احتمال تحقق خطر تعدیل می‌کند.

بنابراین دلایل است که می‌بینیم همه ساله درصد قابل

توجهی از عملیات شرکتهای بیمه از طریق بیمه‌اتکائی صورت می‌پذیرد.

بیمه‌گر مستقیم معمولاً قبل از شروع هر سال توافقاتی مورد نظر را با بیمه‌گر اتکائی به عمل می‌آورد. این توافقاتی بسیار پیچیده و در برگیرنده شرایط و مقررات مختلفی است که حاصل آن معین شدن حدود و ثغور ریسکهای قابل انتقال و حق بیمه سهم بیمه‌گر اتکائی است.

همان گونه که بیمه‌گزار باید حق بیمه خود را قبل از انتقال ریسک به بیمه‌گر مستقیم پردازد، بیمه‌گر مستقیم نیز اصولاً و در عالم تئوری باید عمل مشابهی را با بیمه‌گر اتکائی انجام دهد. ولی در عمل مجموع حق بیمه سهم بیمه‌گر اتکائی قبل از انتقال ریسک پرداخت نمی‌شود بلکه بخشی از آن تا پایان مدت بیمه نزد بیمه‌گر واگذارنده می‌ماند که اصطلاحاً «سپرده حق بیمه اتکائی» نامیده می‌شود. سپرده حق بیمه اتکائی با توجه به دو رشته موجبات زیر به وجود آمده است:

الف) انعقاد قرارداد اتکائی و واگذاری بخشی از ریسک بیمه مستقیم به بیمه‌گر اتکائی سبب می‌شود که در صورت تحقق خطر بیمه‌گر اتکائی قسمتی از خسارات وارده را جبران کند. بنابراین، احتمال پرداخت مبالغی در طول مدت اعتبار قرارداد بیمه وجود دارد. میزان این پرداختها در حدود درصدهای خسارات احتمالی است که بر اساس تجارب بیمه‌گران و با توجه به داده‌های گذشته به دست آمده است. در نتیجه هر پرداخت حق بیمه به بیمه‌گر اتکائی ممکن است با بازپرداخت بخشی از آن به عنوان سهم بیمه‌گر اتکائی از خسارات و زیان وارده به بیمه‌گر روبرو شود. با توجه

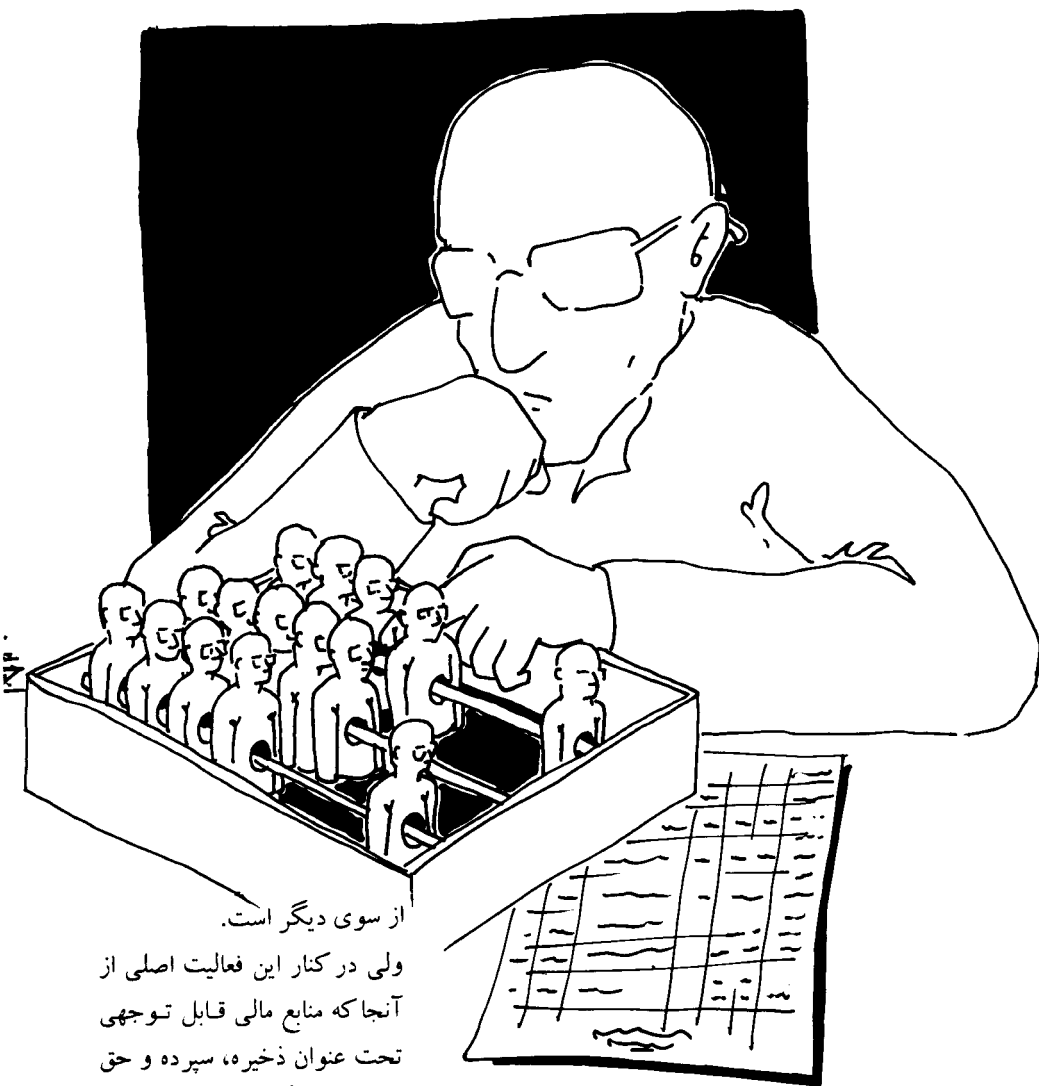


به این واقعیت و به منظور تسهیل در امر ستانده سهم بیمه‌گر اتکائی و نیز به منظور اجتناب از دشواریهای ناشی از مقررات انتقال وجود در کشور متبوع بیمه‌گر مستقیم، طرفین قرارداد بیمه اتکائی از ابتدا توافق می‌کنند که بخشی از حق بیمه تحت عنوان سپرده حق بیمه اتکائی نزد بیمه‌گر مستقیم بماند تا در پرداخت خسارات آتی از آن برداشت شود.

ب) امروزه مؤسسات بیمه قادرند اعتبار مالی مؤسسات بیمه اتکائی طرف قرارداد خود را با بررسی برآورد کنند و سپس مبادرت به واگذاری نمایند. دسترسی به منابع و مآخذ متعددی که چنین مطالعاتی را میسر سازد برای بیمه‌گر با تجربه امکان پذیر است. ولی بیمه‌گر مستقیم همواره مایل است تضمینی ملموس‌تر از اعتبار روز عقد قرارداد با بیمه‌گر اتکائی به دست آورد، و از همین رو بخشی از حق بیمه قابل واگذاری به بیمه‌گر اتکائی را تحت عنوان «سپرده حق بیمه اتکائی» به عنوان تضمینی در ازاء تعهد بیمه‌گر اتکائی تا پایان مدت بیمه نزد خود نگاه می‌دارد.

اکنون بازگردیم به رأی شورای عالی مالیاتی. در این باب چند نکته اساسی قابل ذکر است:

۱. هر چند سود حاصل از سرمایه‌گذاری حق بیمه از امور غیرقابل اجتناب و ضروری عملیات بیمه‌ای است، با این حال با عمل بیمه که قبول ریسک است تفاوت اصولی و ماهیتی دارد. عمل اصلی بیمه‌گر قبول ریسک و جبران زیانهای احتمالی است و فایده اصلی عمل بیمه‌گری تفاوت بین حق بیمه‌های دریافتی از یک سو و خسارات پرداختی و سایر هزینه‌های بیمه‌گری



از سوی دیگر است.

ولی در کنار این فعالیت اصلی از آنجا که منابع مالی قابل توجهی تحت عنوان ذخیره، سپرده و حق بیمه نزد بیمه‌گر می‌ماند و وجوهی که در فاصله بین دریافت حق بیمه و جبران زیان در اختیار وی است، بیمه‌گر طبعاً مبادرت به سرمایه‌گذاری از محل این وجوه می‌کند تا با حداکثر استفاده از منابع مالی هم تحصیل درآمد کند و هم این که بتواند حق بیمه‌های اقتصادی‌تری به جامعه ارائه نماید. با همه این احوال این رشته از فعالیت بیمه‌گران کاملاً جنبه سرمایه‌گذاری دارد که از حیث ماهیت با عمل بیمه‌گری به شرحی که گفتیم متفاوت است و مشکل بتوان عنوان «معاملات اتکائی» را بر آن صادق دانست.

۲. واگذاری ریسک به بیمه‌گر اتکائی و قبول ریسک از بیمه‌گر مستقیم خارجی معمولاً عمل متقابل نیست. به عبارت دیگر، بیمه‌گری اتکائی عملیات پایاپای به حساب نمی‌آید که در مقابل



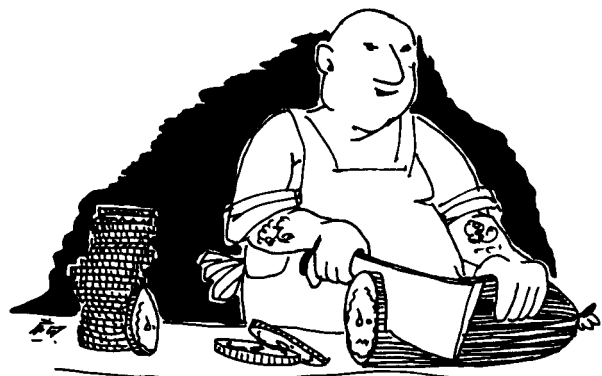
داده‌ای، ستانده‌ای مشابه دریافت شود، بلکه در این خصوص عامل تعیین کننده توان نگهداری ریسک از سوی بیمه‌گر مستقیم در بازار بیمه محل فعالیت وی است و حجم و میزان قبولی و واگذاری ریسک توسط وی براساس این عامل مشخص می‌شود. روند کنونی بازارهای جهانی بیمه اتکائی به این قرار است که کشورهای اروپائی و امریکا و کانادا معمولاً در مقام قبول کننده ریسک و ممالک جهان سوم در مقام واگذارنده ریسک قرار دارند.

۳. معمولاً واگذاری ریسک، توزیع مجدد آن بین بیمه‌گران اتکائی متعددی را به دنبال دارد. هر بیمه‌گر اتکائی ممکن است مجدداً به واگذاری بخشی از تعهد قبول کرده به بیمه‌گر اتکائی دیگر اقدام کند. در نتیجه زنجیره‌ای از توزیع ریسک باحلقه‌های متعدد پدید می‌آید و بیمه‌گر مستقیم فقط

بیمه‌گر اتکائی طرف قرارداد خود را می‌تواند بدرستی شناسائی کند. ۴. قوانین و مقررات کشورهای مختلف در مورد مالیات بر درآمد بیمه‌ای با یکدیگر تفاوت دارند و تا امروز مقررات متحدالشکلی که بازارهای جهانی بیمه از آن تبعیت کنند تدوین نشده است. در نتیجه این جنبه قضیه را باید بر حسب نوع درآمد و مالیات و کشورهای مختلف به طور جداگانه مورد بررسی قرار داد.

۵. بازار بیمه ایران به رغم تمایل بیمه‌گران این کشور به نگهداری بیش از حد ریسک، بازاری است که از تعادل و توزیع مناسب و همگونی ریسک در انواع مختلف بیمه برخوردار نیست و بخصوص در سالهای اخیر با تجدید ارزیابی سرمایه‌ها و وابستگی صنایع به ماشین‌آلات و تکنولوژی وارداتی نیاز مبرم به واگذاری بخشی از ریسکهای خود به بازار اتکائی جهانی دارد. در نتیجه

## به نظر می‌رسد رأی اکثریت هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی از حیث حکمی که متضمن آن است بالمآل با آنچه در باب، ماهیت سود سپرده حق بیمه، واقعیات عینی بازار و جنبه مصلحتی قضیه بیان داشتیم حائز انطباق بیشتری باشد.



می‌توان پیش‌بینی کرد که در آینده حجم سپرده حق بیمه اتکائی ما به سبب این گونه واگذاریها روبه افزایش نهد. در مقابل هرچند بیمه‌گران ایرانی خصوصاً بیمه مرکزی ایران از سالهای پنجاه به بعد اقدام به قبول ریسک از خارج کرده‌اند، ولی قراردادهای اتکائی قبولی به طور عمده از نوع مازاد خسارت است که معمولاً مشمول سپرده حق بیمه اتکائی نمی‌شود.

در چنین اوضاع و احوالی آثار مالی رفتار متقابل کشورهای خارجی قابل مقایسه با معافیتهای که ما داده‌ایم نخواهد بود تا از این بابت تصور از دست دادن امتیاز مالی مساوی را به خود راه دهیم، و از این جنبه قضیه که بگذریم مسأله مؤثرتری مطرح می‌شود و آن این که خودداری از اعطاء معافیت مشابه و متقابل سبب کاستن از جاذبه بیمه‌های اتکائی و واگذاری مؤسسات بیمه ایرانی خواهد بود که احتمال گسترش

آن در آینده وجود دارد.

نتیجه‌گیری: با توجه به مجموع آنچه گفته شد به نظر می‌رسد رأی اکثریت هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی از حیث حکمی که متضمن آن است (صرفنظر از مقدمه و استدلال اقامه شده) بالمآل با آنچه در باب ماهیت سود سپرده حق بیمه، واقعیات عینی بازار و جنبه مصلحتی قضیه بیان داشتیم حائز انطباق بیشتری باشد.

ضمناً تصور می‌رود با صدور رأی شوری به هر حال توجه بیمه‌گران خارجی به مسأله جلب و سبب شود لاقلاً در کشورهایی که معافیت مالیاتی برای حق بیمه اتکائی بیمه‌گران ایرانی برقرار شده، این معافیت به سپرده چنان حق بیمه‌هایی نیز تعمیم داده شود.



# گزیده‌های تاریخی پیرامون مالیات

عین‌الله علاء

این نشریه در نظر دارد با استفاده از منابع اصیل تاریخ مطالبی را که با امور مالیاتی جوامع گذشته، بویژه جامعه ایرانی، مرتبط باشد انتخاب و به خوانندگان گرامی عرضه کند. برای شماره نخست بخشی را از کتاب پرآوازه جامع‌التواریخ اثر رشیدالدین فضل‌الله بن عمادالدوله بن علی نویسنده، مورخ، پزشک و سیاستمدار نامدار ایرانی عهد مغول برگزیده‌ایم که مانند سایر فصول کتاب دانسته‌های پر ارزشی را در این باب عرضه می‌دارد. شایسته ذکر است که علمای تاریخ معاصر جامع‌التواریخ را همواره به عنوان مهم‌ترین منبع تاریخ مغول مورد استفاده و استناد قرار داده‌اند.

رشیدالدین در این قسمت از کتاب خود نخست اوضاع آشفته مالیات‌گیری دور آن مغول را، که در عین حال آئینه تمام‌نمای سیستم ظلم آلوده مدیریت و کشورداری به شیوه جباران مغولی است، ترسیم نموده و سپس به اصلاحات غازان خان نواده هولاکو و پادشاه مسلمان شده مغول در این زمینه پرداخته که چگونه بر اثر تدابیر وی آن وضع آشفته پایان یافته و تشخیص و وصول مالیاتها سروسامان گرفته و رفع ستم از مؤذیان به عمل آمده است. نویسنده کتاب امید بسیار به این اصلاحات و امتداد آثار آن بسته و بر این باور بوده است که آیندگان به عدل و انصاف خوی خواهند گرفت و اگر وصف مظالم گذشته را بشنوند تصور خواهند کرد مبالغه و گزافه است. لکن مدت زیادی از فوت غازان خان نگذشته بود که ستم ابوسعید سلطان دیگر مغول‌گریبان رشیدالدین را گرفت و او را به جهان باقی روانه ساخت.

برای آنکه نثر بالنسبه پیچیده و اصطلاحات ناآشنای کتاب خواننده را با دشواری روبه‌رو نکند سعی شد مطالب متن به انشاء ساده‌تر امروزی و با استفاده از اصطلاحات زمان حاضر منعکس شود، و از سوی دیگر برای گریز از درازی مقال در مواردی شیوه اختصار و تلخیص پیش گرفته شده است.

## حکام ولایات و مالیات

کرد که ما گزافه‌گویی کرده‌ایم.

ولایات کشور از حیث پرداخت مالیات در گذشته با وضعی آشفته و اسف‌بار روبه‌رو بودند و پادشاه جهان<sup>۱</sup> این وضع را ترمیم و اصلاح کرد. داستان چنین بود که مالیات هر ولایت را به صورت مقاطعه به حاکم آن ولایت می‌سپردند و او حق داشت انواع معینی از

نخست برخی داستانها و اوضاع و احوالی را حکایت خواهیم کرد تا نشان دهیم در ولایات مالیات و حقوق دیوانی را به چه صورت می‌گرفته‌اند و چگونه سوء تدبیر وزیران و انواع ظلم و تعدی که به بهانه‌های

مختلف روا می‌داشتند سبب خرابی ولایت می‌شد و مردمان را تهیدست و آواره غربت می‌ساخت. این ماجراها را به کوتاهی یاد خواهیم کرد و در مورد آن به شرح و بسط نخواهیم پرداخت، زیرا درست است که در زمان حاضر خوانندگان می‌دانند که آن مظالم و ستمها چندین برابر چیزی بوده است که ما حکایت می‌کنیم، لکن در



درآمدهای مالیاتی را وصول کند، ضمن آنکه پرداخت هزینه‌هایی را هم بر عهده می‌گرفت. اما حاکم ولایت سالانه چند برابر مالیات مقرر از مؤذیان می‌ستاند و به نفع خویش ضبط می‌کرد. روش کار چنین بود که حکام ابتدا مالیات جمعی خود را وصول می‌کردند و سپس در هر زمان که فرستاده‌ای برای انجام ماموریتی یا مطالبه وجه و سایر نیازمندیها به ولایت می‌آمد حاکم به بهانه همین مطلب مالیات مضاعفی بر عهده مؤذیان قرار می‌داد و از آنان مطالبه می‌کرد.

از این همه درآمدها که از

مردم وصول می‌شد هیچگاه سهمی به خزانه واصل نمی‌گردید و مالیات ولایات به بهانه تأمین هزینه‌های مقرر و پرداخت حواله‌های مرکز متفرق و سر به نیست می‌شد. در ایالت خراسان همواره شمار زیادی از حواله‌ها پرداخت نشده می‌ماند. فرستادگان و صاحبان حواله‌ها و بروات به دیوان مراجعه می‌کردند و جواب می‌شنیدند که مالیات ولایت وصول نشده است. بار دیگر از مرکز برای این گروه دستور پرداخت می‌نوشتند که باید وجوه ایشان تأدیه شود و باز این جماعت به ولایت می‌رفتند و مجدداً مسأله هزینه‌های آنان مطرح می‌شد و حاکم به این بهانه پرداخت مالیاتهای جدیدی را بر عهده مردم مقرر می‌داشت و به آنان می‌گفت شما خود می‌بینید که چندین فرستاده در اینجا لنگر انداخته‌اند و اگر تأمین در آمد از ناحیه مردم صورت نگیرد نمی‌توان مطالبات فرستادگان را برآورده ساخت. هیچ آفریده‌ای را جرأت آن نبود که به حاکم بگوید پرداخت مطالبات آنان بر عهده تو است که مالیاتها را اول سال به چند برابر میزان حقه دریافت کرده و از میان برده‌ای.

از مالیاتهای جدید که به چنان بهانه‌هایی وصول می‌شد حاکم و ایادی وی دو ثلث را بین خود تقسیم می‌کردند و یک ثلث هم صرف هزینه‌های فرستادگان می‌شد و در پایان نیز بدون دریافت وجه اصلی باز می‌گردیدند و چندان بر این گونه آمد و شد کردند که آن بروات در دست ایشان کهنه شدی.»



هر چند دیوان علی‌القاعده باید می‌دانست که اصل مالیات هر ولایت به چه میزان است تا به آن میزان برات بکشند، لکن هیچ مراعاتی از این بابت نمی‌شد و مدام بروات برعهده ولایات می‌نوشتند. وزیران و نواب دولت خود می‌دانستند که با این کار وجهی عاید نخواهد شد، اما برای دفع‌الوقت و از سر باز کردن افراد و خوش آیند متقاضیان به این کار ادامه می‌دادند و برآنان منت می‌نهادند که این بروات را به خاطر شما می‌نویسیم و بدین حيله ایشان را خوشدل روانه می‌داشتند.

از سوی دیگر با تظاهر به دوستداری پادشاه به وی اظهار می‌داشتند که محصلان یعنی مأموران دریافت مالیات بسیاری به ولایات فرستاده شده‌اند تا عواید را به خزانه آورند. اما در همان حال به ولایات می‌نوشتند که تنها وجوه خاصی را به محصلان<sup>۳</sup> و صاحبان بروات بپردازند، و این وجوه به‌طور عمده شامل سهم وزیران و نواب بود. بدین ترتیب وزراء و نواب به مقصود خود رسیده و این‌گونه وجوه را نقداً دریافت می‌داشتند و دیگر پرداخت‌ها در بوته تعویق و ابهام می‌ماند.

ضمناً وزیر با حکام ولایات تباری داشت و نشانی خاصی معین کرده بود که تا آن‌را در حواله یانامه نمی‌دیدند وجهی پرداخت نمی‌کردند و فرستادگان و محصلان و صاحبان بروات سرگردان باز می‌گشتند و بار دیگر وزیر برآنان منت نهاده نامه دیگر یابرات دیگری برایشان صادر می‌کرد. حاکم ولایت نیز که نهانی دست در دست وزیر داشت، از حمایت وی برخوردار بود و با اطمینان خاطر به ظلم و چپاول ادامه می‌داد.

همه‌ساله بخش قابل توجهی از مالیاتها صرف هزینه فرستادگان می‌شد و مردم متعجب می‌ماندند که چرا حاکم اموال را چنین تلف می‌کند. آنان از این معنی غافل بودند که حاکم به منظور سیاه بازی آن شیوه را پیش گرفته تا از طرفی به بهانه مخارج فرستادگان پرداخت‌های جدیدی را برعهده مردم گذارد و از سوی دیگر دو



سه برابر هزینه‌های انجام شده را به حساب دیوان منظور دارد و بدان عنوان مالیات را واریز نکند.

اما مخارجی که باید از محل مالیاتها پرداخت می‌شد، مانند حقوق کارکنان و مخارج آبادانی ولایت و غیره را از ده دینار دو دینار هم نمی‌دادند و چون مطالبه می‌کردند اگر در آغاز سال بود بهانه می‌آوردند که نخست باید سهم خزانه را داد و چون مدتی می‌گذشت می‌گفتند موقع افزایش درآمد پرداخت خواهیم کرد؛ و چون همواره فرستادگان و مأموران دریافت مالیات حاضر بودند حاکم بهانه می‌آورد که ابتدا باید کار آنها را انجام داد. از این بهانه‌ها چندان می‌آوردند که حقوق‌بگیران و



فایده ندادی و عاقبة الامر قرض‌دار از این ملک بگریختی.» بر اثر این اوضاع و احوال اکثر مردم ولایت جلای وطن می‌کردند و در ولایتهای غربت ساکن می‌شدند. آنگاه فرستادگانی برای جمع‌آوری افراد فراری گسیل می‌شدند و اگر به آنان دسترسی پیدا می‌کردند چند برابر مالیات مورد مطالبه را به‌زور دریافت می‌کردند. با این حال کسی به ولایت خویش بازمی‌گشت و کسانی هم که در دیار خود مانده بودند از ترس مأموران مالیه درهای منازل خود را با سنگچین مسدود کرده از راه بام آمدوشد می‌کردند. مأموران مالیاتی افراد بدنهادی را به جاسوسی می‌گماردند تا محل

اختفای مردم را بشناسند و آنان را دستگیر کنند و اگر به مردان دسترسی نبود زنان ایشان را گرفته چون گله گوسفند پیش انداخته محله به محله می‌بردند و فغان به آسمان می‌رفت. بسیار اتفاق می‌افتاد و ما خود دیدیم که مأمور مالیه دنبال مؤدی به پشت‌بام می‌رفت و او رادنبال می‌کرد و رعیت از ترس چنان می‌گریخت که از بام به‌زیر می‌افتاد و پایش می‌شکست.

«و از جمله این ولایات ولایت یزد چنان شده بود که اگر کسی در تمامت دیه‌های آنجا می‌گردید قطعاً یک آفریده را نمی‌دید که باوی سخن گوید یا حال راه‌پرسد و معدودی چند که مانده بودند دیده‌بانی معین داشتند چون از دور یکی را دیدی اعلام کردی جمله در کهریز<sup>۹</sup>ها و میان ریگ پنهان شدندی.»

در اکثر شهرها مردم درهای منازل را از زیر زمین قرار می‌دادند و راه‌گذر بسیار باریک درست می‌کردند تا باشد که فرستادگان به خانه ایشان فرود نیابند. چه اگر این فرستادگان به‌خانه شخصی وارد می‌شدند صرف‌نظر از اینکه فرش و رختخواب و وسایل دیگر را پاره و کهنه می‌کردند، هر چه می‌خواستند برمی‌داشتند و اگر صاحب خانه اندک خوراک و پول یا هیمه‌ای جمع کرده بود همه را می‌ستاندند و درهای خانه‌ها را به‌جای همیز می‌سوزانیدند.

مقرری بگیران و امثال ایشان از اول تا آخر سال به امید فرداروزگار بسر می‌بردند و با برهنگی و گرسنگی می‌ساختند. برخی از آنان که زرنگ‌تر بودند به نواب حاکم متوسل شده حق خود را به یک نیمه یا کمتر می‌فروختند و اگر کسی تا همین اندازه توفیق حاصل می‌کرد فرد خوش‌اقبالی به حساب می‌آمد و دیگران که به کلی محروم مانده بودند بروی حسد می‌بردند.

این حرکات و اعمال را همه وزراء پیشین دنبال می‌کردند، ولی از همه فزون‌تر صدرالدین چاوی که در این شیوه بسیار ماهر بود «این مفسدت و ناانصافی را به عیوق<sup>۴</sup> رسانید و به کلی کار مملکت و ولایت داری به زیان برد و در عهد او هیچ آفریده وجه براتی از ولایتی نتوانست ستد و هیچ مستحق اداری<sup>۵</sup> و مرسوم می‌به حق خود نرسید، چه تمامت بروات و حوالات او محض عشوه<sup>۶</sup> و فریب بود». بسیار اتفاق می‌افتاد که درویشان و مستحقان و مشایخ از وی درخواست کمک می‌کردند و او براتی به پانصد دینار برای شخصی می‌نوشت که در عمر خود هرگز صد آچه<sup>۷</sup> ندیده بود و نام این کار را سخاوت می‌نهاد. مرد بی‌نوا به امید پانصد دینار پولی قرض می‌کرد و برای تهیه اسب و مایحتاج راه‌صرف می‌کرد و آنگاه «چندان در پی تحصیل آن وجوه تردد کردی که او را شیخی فراموش شدی و بیگی و محصلی و عوانی<sup>۸</sup> بیاموختی و هیچ



هر سال چندین هزار زیلو و رختخواب و دیگ و ظروف و وسایل مردم به این ترتیب به غارت می‌رفت و اسب و الاغ در باغهای رعیت می‌انداختند و باغی که ظرف بیش از ده سال به زحمت آباد شده بود به یک روز

خراب می‌شد و اگر تصافاً چارپای مأموران در کهریز باغ می‌افتاد صاحب باغ را گرفته چند برابرهای حیوان را از وی می‌ستاندند. دیوار باغها را می‌انداختند و درختان را برای هیزم می‌بریدند.

در بعضی ولایات شمار این مأموران و غلامان و وابستگان ایشان چندان بود که در برابر هر فرد رعیت دوتن از این جماعت قرار داشتند. در سال ۶۹۱ هجری قمری که در ولایت یزد علی خواجه پسر عمر شاه سمرقندی حاکم بود یکی از مالکان به ده خود به نام فیروز آباد می‌رود که از بزرگ‌ترین دهات یزد بوده است. سه شبانه روز می‌ماند و می‌گردد، اما هیچ آفریده‌ای را از مردم ده نمی‌بیند و در مقابل هفده نفر مأمور مالیه در میانه ده نشسته و دشتبانی و دور رعیت را از صحرا گرفته و آورده به ریسمان آویخته و می‌زدند تا محل اختفای دیگران را لو بدهند. برای همه مأموران و نوکران ایشان باید خوراک و شراب و شاهد تهیه می‌کردند.

این اوضاع و احوال مدتها جریان داشته تا آنکه غازان خان به فکر اصلاح آن برمی‌آید و به جای تنبیه مستقیم افراد، در صدد برمی‌آید روش کار را عوض کند به نحوی که دست حکام ولایات از تصرف در مالیاتها قطع شود و بهانه‌ای برای تعدی پیدانکنند. «مثل ایشان مثل روباه است که گفت به هزار و یک حیل خلاص خود را از سگ توأم و بهترین آن یک است که نه من او را بینم و نه او مرا». پس فرمان داد تا به هر ولایتی یک ممیز جلد و زرنگ برود و ده به ده را بنویسد و میزان مالیات هر ده را معین کند و در بند کم و زیاد نباشد تا رعایا خوشحال شوند. پس از آن فرمان داد که احدی از مأموران برات از محل مالیات صادر نکند و اگر تخلف شود حاکم که اجازه این کار را داده به یاسا خواهد رسید<sup>۱۰</sup> و دست نویسنده برات بریده خواهد شد. سپس در آغاز هر سال دیوان بزرگ در مرکز کشور براساس صورت تهیه شده بروات مخصوص صادر کرده و به امضاء و مهر دیوان برساند و آنها را به ولایات بفرستد تا رعیت آنرا به دو قسط به صاحب جمعی که در هر ولایت منصوب شده تحویل دهد. آنگاه صاحب جمع مقداری از عواید مالیاتی را در برابر بروات مهمور به مهر خاص می‌پردازد و باقی را به خزانه می‌فرستد. ضمناً دستور داد تا حقوق و مواجب مأموران را نیز به

نقد و به تمامی بدهند. در نتیجه هر دیهیی به میزان بدهی خود واقف است و می‌داند که کسی حق مطالبه زائد بر آن را ندارد.

پس از صدور این فرمان حاکم رود راور از توابع همدان تصور کرد که این یکی نیز

مانند احکام قبلی است و اجازه داد تا مأمور براتی چند بنویسد. حکم شد که حاکم را به یاسا برسانند و نویسنده برات را دست ببرند. حاکم با خبر شد و از ترس متواری گشت و صادرکننده برات را پس از مدتی در نهار گرفته دست بردند

در نتیجه این سیاستها بسیاری از ساکنان دهات و شهرها که فراری بودند به موطن خود بازگشتند و خانه‌ای که قیمت آن صد دینار بود به هزار دینار رسید و اموال ولایات از وجوه ضرابخانه هم بیشتر شد. هر سال دو سه نوبت وجوه مالیاتی را بدون عذر و علت به خزانه می‌آوردند. از سویی تولید کشاورزی نیز رونق گرفت چنانکه غله سال قبل هنوز در انبار باقی است.

### پی‌نویسها

- ۱ و ۲. غازان خان
۳. متصدیان وصول مالیات
۴. نام ستاره‌ای است
۵. مقرری و مستمری
۶. وعده دروغ و فریب
۷. واحد پول
۸. مأمور اجرای دیوان
۹. قنات
۱۰. مجازات کردن و به ویژه به قتل رسانیدن

### نکته

بخشنامه شماره ۴۶۸۶/س/۲ - ۲۵۹۸ - ۱۳۲۴/۵/۱۵ - وزارت کشور  
وزارت پست و تلگراف و تلفن  
به طوری که از سفارت کبری شوروی به وزارت امور خارجه اطلاع داده‌اند، مقامات ایرانی کراراً در محل مأموریت خود به مقامات نظامی شوروی مراجعه و تقاضا می‌کنند که در جمع‌آوری مالیات و بدهی اتباع ایران و مؤسسات با آنها مساعدت نمایند. سفارت نامبرده اشعار داشته‌اند نظر به اینکه مسأله جمع‌آوری مالیات و بدهی اتباع ایران و مؤسسات از مسائل داخلی ایران می‌باشد، فرماندهی نیروی شوروی در ایران نمی‌تواند اجرای وظایف وزارت دارائی را در وصول مالیات به عهده بگیرد. خواهشمند است مقرر فرمائید در صورتی که از طرف نمایندگان آن وزارت در این باب تقاضائی از مقامات شوروی شده باشد موضوع را متوجه بوده و چنین تقاضائی ننمایند.

رونوشت برای اطلاع و اقدام به اداره پست و تلگراف و تلفن ابلاغ می‌شود.  
به جای وزیر پست و تلگراف و تلفن

(مجموعه قوانین سال ۱۳۲۴، نشریه روزنامه رسمی کشور، صفحه ۲۲۴).  
باری طلبیدن از حسابها برای وصول مالیات دیگر نوبر است!  
حالا چرا وزارت پست و تلگراف و تلفن؟



# سیاست‌های مالی برای کنترل آلودگی

ترجمه دکتر محمد توکل

## یک تجربه بین‌المللی

این گفتار ترجمه‌ای است از مقاله‌ای که به قلم گلن پ. جنکینز (Glenn P. Jenkins) و رانجیت لامج (Ranjit Lamech) در شماره ۱۰ جلد ۴۶ بولتن سال ۱۹۹۲ دفتر بین‌المللی دانش اطلاعاتی مالیاتی به چاپ رسیده است. جنکینز مدیریت برنامه مالیاتی بین‌المللی دانشگاه هاروارد و برنامه ارزیابی و اداره سرمایه‌گذاریهای مؤسسه توسعه بین‌المللی هاروارد را برعهده دارد و لامج مشاور بانک جهانی است. در این مقاله رابطه مالیات با مسائل محیط‌زیست به نحو جالبی مورد بحث قرار گرفته که امید است توجه علاقه‌مندان را به خود جلب کند. به سبب طولانی بودن مقاله بخش بعدی آن در شماره آتی مجله به چاپ خواهد رسید. به همین دلیل این مقاله اندکی کوتاه شده است.



معرفی می‌کند که می‌تواند برای ارزیابی انگیزه‌های مالیاتی مورد استفاده قرارگیرد. در این قسمت سعی شده‌است استفاده از روش مقایسه‌ای تعدیلات ساختاری و قانونی لازم در مورد انگیزه‌های مالیاتی ارائه شود. تعدیلاتی که می‌تواند سبب بالا رفتن میزان اثر بخشی و کارآیی آن انگیزه‌ها باشد. بخش یکم) طبقه‌بندی انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری به‌منظور

انواع گسترده‌ای از ابزارهای صرفاً مالی را می‌توان برای مقابله با آلودگی به کار برد، هرچند که این ابزارها در همه موارد با شیوه‌های مطلوب انگیزه‌ها مطابقت ندارد. ساختار مالیاتهای بردرآمد مشتمل بر نرخهای مالیاتی، نحوه تعیین پایه مالیات، رابطه بین مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی و مقررات مربوط به زیان مؤدیان می‌تواند در کنترل آلودگی مؤثر واقع شود.

کنترل آلودگی انگیزه‌هایی که از طریق سیستم مالیاتی قابل اعمال است، بسته به اینکه فوائد آنها را بر چه اساس در نظر بگیریم، و نیز از لحاظ این که فایده بخشی آنها در چه زمانی مورد توجه است و سرانجام از لحاظ قیود و شرایطی که برای استفاده از آنها باید در نظر گرفته شود، با یکدیگر اختلاف داشته و از این نظر قابل تقسیم‌بندی است.

انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلودگی را می‌توان با بررسی قوانین و مقررات مالیاتی کشورهای صنعتی آسیا، اروپا و امریکای شمالی طبقه‌بندی کرد. ما به‌طور خاص انگیزه‌های مندرج در قوانین مالیاتی کشورهای زیر را مورد بررسی قرار داده‌ایم: ژاپن، کره، سنگاپور، تایوان، فرانسه آلمان، هلند، انگلستان، کانادا و ایالات متحده آمریکا.

هر چند از لحاظ نحوه محاسبه و میزان فایده مالیاتی حاصل از انگیزه‌های مورد بحث بین این کشورها اختلاف وجود دارد، ولی به هر حال فهرست کلی انگیزه‌های اعمال شده در ممالک مذکور عبارت است از: استهلاك شتابی (معجل)، اعتبارهای مالیاتی سرمایه‌گذاری، قبول

مالیات، رابطه بین مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی و مقررات مربوط به زیان مؤدیان - می‌تواند در کنترل آلودگی مؤثر واقع شود. در مورد مالیاتهای غیرمستقیم اعمال نرخهای دوگانه برفراورده‌ها یا مواد مصرفی می‌تواند آثار مرتبط با آلودگی پدید آورد. مثلاً اگر برفراورده‌های نفتی مالیات غیرمستقیم با نرخ بالاتر وضع شود، این کار می‌تواند سبب استفاده بیشتر از زغال سنگ شود و در نتیجه آلودگی زیاده‌تری به بار آورد.

در این بررسی محتوی و شکل انگیزه‌های مالیاتی مربوط به محیط زیست و آثار اقتصادی و زیست محیطی آنها را مورد بحث قرار می‌دهیم. ترتیب مقاله چنین است:

بخش یکم شامل طبقه‌بندی منظمی است از انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری به‌منظور کنترل آلودگی در چند کشور منتخب صنعتی آسیا، اروپا و امریکای شمالی. بخش دوم تئوری مربوط به انگیزه‌های مذکور را مورد گفتگو قرار می‌دهد. منظور از این بحث ایجاد چارچوبی برای تشخیص ضعفهای ساختاری و آثار منفی عملکرد این انگیزه‌ها است. قسمت سوم معیارهایی را

در چند دهه گذشته ضمن بررسیهای مربوط به سیاست حفظ محیط زیست اهمیت انگیزه‌های مالیاتی به‌عنوان ابزاری برای کاهش آلودگیها مورد توجه قرارگرفته است. این ابزارها شامل ترکیبی از مالیاتهای زیست محیطی، انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در زمینه‌های مربوط به محیط زیست، مالیات بر مصرف و سیستم استرداد علی‌الحسابهای مالیاتی است.

در انتخاب این انگیزه‌ها برآوردی از هزینه‌ها و منافع روشهای جایگزین صورت می‌پذیرد که نتیجه آن در تصمیم‌گیری و رفتار افراد، مؤسسات و دولتها مؤثر است و با توجه به آن انتخاب شیوه‌هایی که از جهت حفاظت محیط زیست ارجح باشد میسر می‌شود. به‌طور خلاصه کاربرد این روشها به مفهوم استفاده از نیروها و عوامل بازار و رعایت آمیزه‌ای از ملاحظات اقتصادی و زیست محیطی در امر تصمیم‌گیری است.

انواع گسترده‌ای از ابزارهای صرفاً مالی را می‌توان برای مقابله با آلودگی به کار برد، هر چند که این ابزارها در همه موارد با شیوه‌های مطلوب انگیزه‌های بازار پایه مطابقت ندارند. ساختار مالیاتهای بردرآمد - مشتمل بر نرخهای مالیاتی، نحوه تعیین پایه



قسمتی از هزینه‌ها به عنوان کسور در محاسبه مالیات یا بخشودگی قسمتی از مالیات متعلق و تعویق مالیات.

#### ژاپن

مقررات اساسی مربوط به مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی در یک رشته قوانین که

از رواج افتادن و منسوخ شدن تجهیزات، در مجموع انگیزه‌های سرمایه‌گذاری جالبی برای خرید وسایل کنترل آلودگی به وجود می‌آورد. ولی قانون مالیات بر شرکت‌های ژاپن اعتبار مالیاتی به این منظور پیش‌بینی نکرده است.

می‌توانند در صورت تقاضای شرکتها موافقت کنند که عمر مفید دارائیه‌ها به سبب قدیمی شدن مدل آنها از حد قانونی کوتاه‌تر شود. در این صورت محاسبه استهلاک سنوات قبل با توجه به کمتر شدن عمر مفید تجهیزات تجدید می‌شود و رقم استهلاک اضافی در سال جاری به هزینه گذارده می‌شود.

برخی جنبه عمومیت داشته و بعضی دیگر به‌موارد خاص مربوط می‌شود، گنجانیده شده است. مهمترین قانون در مورد شرکتها قانون مالیات بر شرکتها است که یک سلسله تصویب‌نامه‌های هیئت دولت و بخشنامه‌های وزارتی در خصوص آن صادر شده است.

ترکیبی از انگیزه‌های مالیاتی به شکل استهلاکات و به هزینه نهادن قیمت دارائیه‌های معین که مشتمل بر تجهیزات کنترل آلودگی نیز می‌باشد، در مقررات کشور ژاپن پیش‌بینی شده است. اثرات متقابل نرخ استهلاک عادی بعلاوه قبول بخشی از قیمت خرید تجهیزات به عنوان هزینه قابل قبول در آغاز کار و همچنین استفاده از ارفاق مربوط به

۱. استهلاک عادی. اغلب دارائیه‌های مشمول استهلاک عادی را برحسب موافقت اداره دارائی مربوط می‌توان با استفاده از شیوه‌های استهلاک به خط مستقیم، استهلاک مانده نزولی و یا هر روش استهلاکی دیگر مستهلک ساخت. از نظر حسابداری شرکتها می‌توانند مبالغ استهلاک را از ارزش دفتری دارائیه‌ها کسر و یا به حساب ذخیره استهلاک منظور کنند. استهلاک وارده در دفتر شرکت تا حد معینی به عنوان رقم قابل کسر از درآمد پذیرفته است و استهلاکات زائد بر آن را می‌توان به سالهای بعد نقل و همراه استهلاک هر سال به عنوان رقم قابل کسر در محاسبه مالیات منظور کرد.

۲. کوتاه کردن عمر مفید دارائیه‌ها بسبب از رواج افتادن و منسوخ شدن. مقامات مالیاتی

۳. استهلاک شنایی ویژه در آغاز کار. طبق روش «استهلاک ویژه اولیه» بخشی از بهای تهیه تجهیزات مورد نظر در اولین سال استقرار آنها به هزینه گذارده می‌شود. نمونه نرخهای این گونه استهلاک به شرح زیر است:

- تسهیلات معین برای جلوگیری از آلودگی: ۲۵ درصد قیمت.

- کارخانه‌های واجد شرایط مجهز به وسایل ضد آلودگی و کارخانه‌های دارای کارائی در مصرف انرژی و برخی ماشین آلات که در مصرف انرژی صرفه‌جویی دارند: ۱۸ درصد قیمت.

محاسبه استهلاک اولیه ممکن است به طریق معمولی صورت پذیرد، به این ترتیب که مبلغ آن از ارزش دفتری دارائی مربوط کسر شود. در این صورت مانده



ارزش در سالهای بعد خود به خود مشمول استهلاک کمتر خواهد بود. طریقه دیگر این است که مبلغ استهلاک در حساب ذخیره استهلاک منظور شود، بی آنکه ارزش دفتری تقلیل یابد. در این صورت با اعمال نرخ استهلاک عادی در سالهای بعد رقم استهلاک نسبت به حالت اول بیشتر خواهد شد.

این اجازه انتخاب به سرمایه گذاران امکان می دهد بین استفاده از استهلاک معمولی یا به هزینه گذاردن فوری بخشی از بهای پرداختی، یکی را برگزینند و بر این اساس می توانند برنامه ای را در پیش گیرند که با وضع نقدینگی ایشان تناسب بیشتری داشته باشد.

کره

در قانون مالیات بر شرکتهای کره دستورالعملهای اساسی راجع به نحوه گزارش درآمد و مالیات پیش بینی شده است. قانون خاصی به نام قانون کنترل معافیتها و ارقام قابل کسر وجود دارد که در آن هم انگیزه های مالیاتی معینی پیش بینی شده و هم این که سایر انگیزه ها و تخفیفات مقرر در دوازده قانون دیگر تحت نظم و ضابطه در آمده است. ضمن این قانون دو نوع مقررات خاص در نظر گرفته شده که به طور مستقیم و غیر مستقیم متضمن انگیزه های مالیاتی برای کنترل آلودگی است:

اولاً، یک اعتبار مستقیم در مورد سرمایه گذاری که معادل ۳ درصد (و در مورد تجهیزات و وسایل ساخت کره ۱۰ درصد) ارزش سرمایه گذاری انجام شده است. این اعتبار محدود به شرکتهای کره ای یا مقیم است، و به سرمایه گذاری در مورد تسهیلات و تجهیزاتی که برای افزایش بازدهی کار، صرفه جویی در انرژی، جلوگیری از آلودگی و

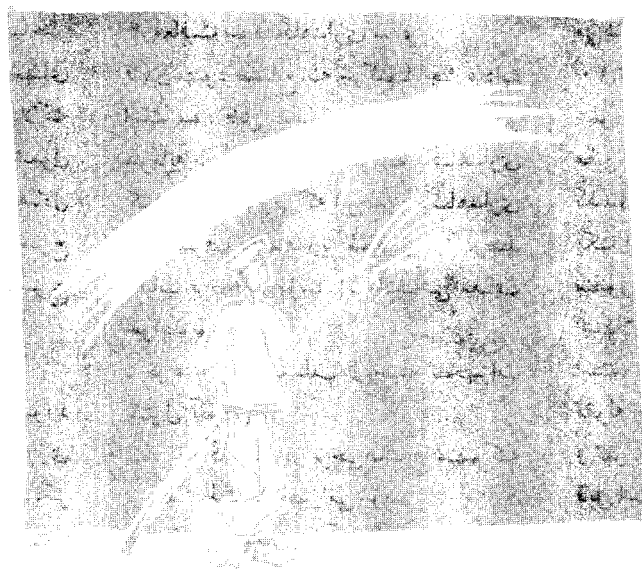
حوادث غیر مترقبه کار گذارده شده مربوط می شود.

مورد دیگر که جنبه غیر مستقیم دارد حق انتخاب بین روش استهلاک شتابی و اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری است. از این حق کسانی می توانند استفاده کنند که فعالیت تازه ای را با بهره گیری از تکنولوژی جدید ثبت شده در کره یا به وجود آمده از سوی مؤسسات مورد تأیید وزارتخانه های دارائی و علوم و تکنولوژی آغاز کنند. این گونه سرمایه گذاران می توانند یکی از دو شیوه زیر را انتخاب کنند:

الف) استفاده از اعتبار مالیاتی ۳ درصد (و در مورد ماشین آلات ساخت کره ۱۰ درصد) نسبت به ارزش دارائیهای جدید؛ و یا

ب) اعمال یک نرخ استهلاکی ۳۰ درصد (و در مورد ماشین آلات ساخت کره ۵۰ درصد) نسبت به قیمت تهیه ماشین آلات در نخستین سال تهیه آنها.

این نوع انگیزه ها را غیر مستقیم نامیدیم، از آن رو که مقررات مربوط به آن، سرمایه گذاری برای مقابله با آلودگی را صریحاً به عنوان تکنولوژی جدید ذکر نکرده است. ولی قانون از این بابت جنبه عام دارد و چنان تفسیر می شود که تکنولوژی کنترل آلودگی را نیز در بر می گیرد.



در قانون مالیات بر شرکتهای کره سه روش محاسبه استهلاک پیش بینی شده است: روش خط مستقیم، روش مانده نزولی و روش واحد تولید. یکی از دو روش نخست در مورد دارائیهای عینی ثابت مؤسسه، که تجهیزات کنترل آلودگی نیز جزء همین گروه است، قابل انتخاب است. دارائیهای دینی (ناملموس) تابع روش استهلاک به خط مستقیم است و روش درصد تولید فقط در مورد حقوق معدنی به کار می رود.

سنگاپور

در این کشور انگیزه های چندی برای فعالیتهای مورد توجه دولت پیش بینی شده است، ولی تا آنجا که به سرمایه گذاری در زمینه کنترل آلودگی محیط مربوط می شود هیچگونه امتیاز مالیاتی خاصی به چشم نمی خورد. اهداف و استراتژی سنگاپور در زمینه سرمایه گذاری بر ایجاد تکنولوژی بسیار پیشرفته در زمینه تولید، حمل و نقل، مخابرات، تورسم، تجارت و خدمات فکری متمرکز است. (خدمات فکری شامل خدمات کامپیوتری، مالی، بهداشتی و مشاوره ای است.)

صرفنظر از مسأله نبود امتیازات برای سرمایه گذاریهای کنترل آلودگی، اصولاً مقررات مربوط به استهلاک با سخاوت و دست و دل بازی تنظیم شده است. همه طبقات مالیات دهنده می توانند در صورت تمایل هرگونه کارخانه یا تجهیزات خود را ظرف سه سال که از سال پس از خرید شروع می شود مستهلک سازند.

برای آن که جذب این ارفاقهای استهلاکی تسهیل شود اجازه داده شده است که اگر بخشی از استهلاک مجاز در یک سال بی استفاده بماند، بدون محدودیت و به ازاء سود سنوات آتی تهاتر شود.



در این کشور توجه خاص نسبت به سرمایه‌گذاری در زمینه تجهیزات کنترل آلودگی و صرفه‌جویی در انرژی نخستین بار در سال ۱۹۷۰ به هنگام تمدید قانون تشویق صنایع صورت پذیرفت. در حال حاضر انگیزه‌های مالیاتی در ارتباط با این امر ضمن قانون بهبود کیفیت صنایع منظور شده است. انگیزه‌های کنترل آلودگی پیش‌بینی شده در این قانون عبارتند از: استهلاك

شتابی، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری و تعویق مالیات.

#### ۱. استهلاك شتابی (معجل)

قانون پیشین صنایع استهلاك تجهیزات کنترل آلودگی را به مدت دو سال مجاز دانسته بود. طبق قانون کنونی بهبود کیفیت صنایع شتاب استهلاك برخی سرمایه‌گذاری‌ها به مدتی معادل نصف عمر مفید مقرر در قانون مالیات بردرآمد اجازه داده شده است. هرچند در متن قانون صریحاً نامی از تجهیزات کنترل آلودگی به میان نیامده ولی عبارات ماده مربوط کاملاً روشن است و این‌گونه تجهیزات را هم دربر می‌گیرد. طبق این ماده:

«نظر به الزامات ناشی از تعدیل ساختار صنایع و بهبود نظام عملیاتی و روشهای تولید، اجازه داده می‌شود که در استهلاك ماشین‌آلات و تجهیزات صناعی که مشمول مقررات این قانون شناخته شده‌اند معادل نصف عمر مفید دارائیهای ثابت به شرح مقرر در قانون مالیات بردرآمد تسریع صورت پذیرد.»

#### ۲. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری

این اعتبارات از ۵ تا ۲۰ درصد در مورد سرمایه‌گذاری تجهیزات یا تکنولوژی مربوط به کنترل آلودگی و چند منظور دیگر برقرار شده است. حداقل سرمایه‌گذاری در هر سال مالیاتی ۶۰۰۰۰۰ دلار است و

یکی از مشخصات جالب قانون آلمان تعریف تجهیزات کنترل آلودگی حائز شرایط برای استفاده از استهلاك شتابی است. حائز شرایط بودن مبتنی بر درصد استفاده تجهیزات برای کنترل آلودگی است. طبق این تعریف، تجهیزات و وسائل حائز استحقاق عبارتند از آنهایی که حداقل ۷۰ درصد از کاربریشان برای مقابله با آلودگی هوا، آب یا سروصدا باشد.

حداکثر اعتبار مالیاتی در هر سال نباید از ۵۰ درصد مالیات تجاوز کند، و اگر بیشتر بود مانده قابل انتقال به سالهای بعد برای یک دوره چهارساله است.

۳. اعتبار مالیاتی بابت بهای خرید سهام سرمایه‌گذارانی که سهام با نام «صنایع مهم تکنولوژیک» (شامل صنایع توسعه و تجهیزات کنترل آلودگی) را خریداری کنند می‌توانند ۲۰ درصد بهای پرداختی از این بابت را به عنوان اعتبار مالیاتی در ازاء مالیات بردرآمد خود به حساب آورند، و اگر میزان این اعتبار بیش از مالیات صاحب سهم باشد می‌تواند مازاد اعتبار را تا چهار سال به سنوات آتی منتقل کند.

#### ۴. معافیت سود نگاهداری شده

قانون بهبود صنایع به شرکتهای اجازه داده است سود قابل تقسیم را تا میزان دو برابر سرمایه پرداخت شده شرکت نگاهداری کنند و در صورتی که این سود نگاهداری شده صرف مقاصد زیر شود از ۱۰ درصد مالیات بردرآمد مؤسسات انتفاعی معاف خواهد بود:

- خرید وسایل مختلف از جمله تجهیزات کنترل آلودگی.

- سرمایه‌گذاری در برخی صنایع مهم که توسط دولت مشخص می‌شود.

طبق قانون مالیات بردرآمد اگر در یک سال این‌گونه سود نگاهداری شده از نصف

سرمایه پرداخته شده شرکت تجاوز کند، در سال تجاری بعد شرکت موظف خواهد بود آن را به عنوان سود سهام بین شرکاء تقسیم کند و اگر چنین تقسیمی صورت نپذیرد سود جمع‌آوری شده زائد بر نصف سرمایه جزء درآمد مشمول مالیات شرکت منظور خواهد شد.

#### ۵. تعویق مالیات سود سهام

هرگاه سود سهام مربوط به سهام جدید انتشار شرکت باشد و از محل سودی تعلق

بگیرد که شرکت برای مقاصد انجام شده در بند ۴ فوق نگاهداری کرده، در آن صورت مالیات بر سود این‌گونه سهام تا زمان فروش سهام به تأخیر می‌افتد.

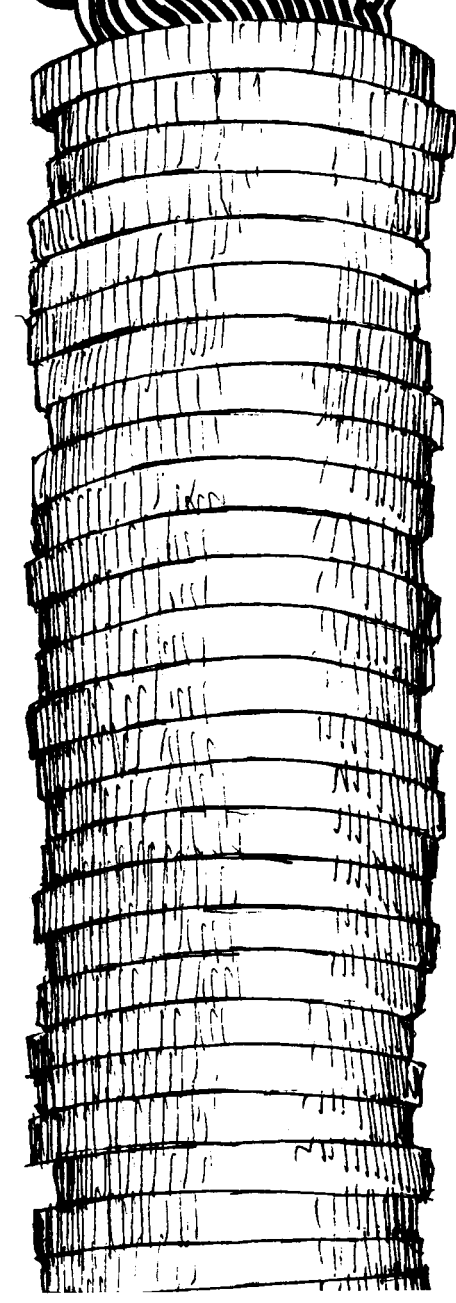
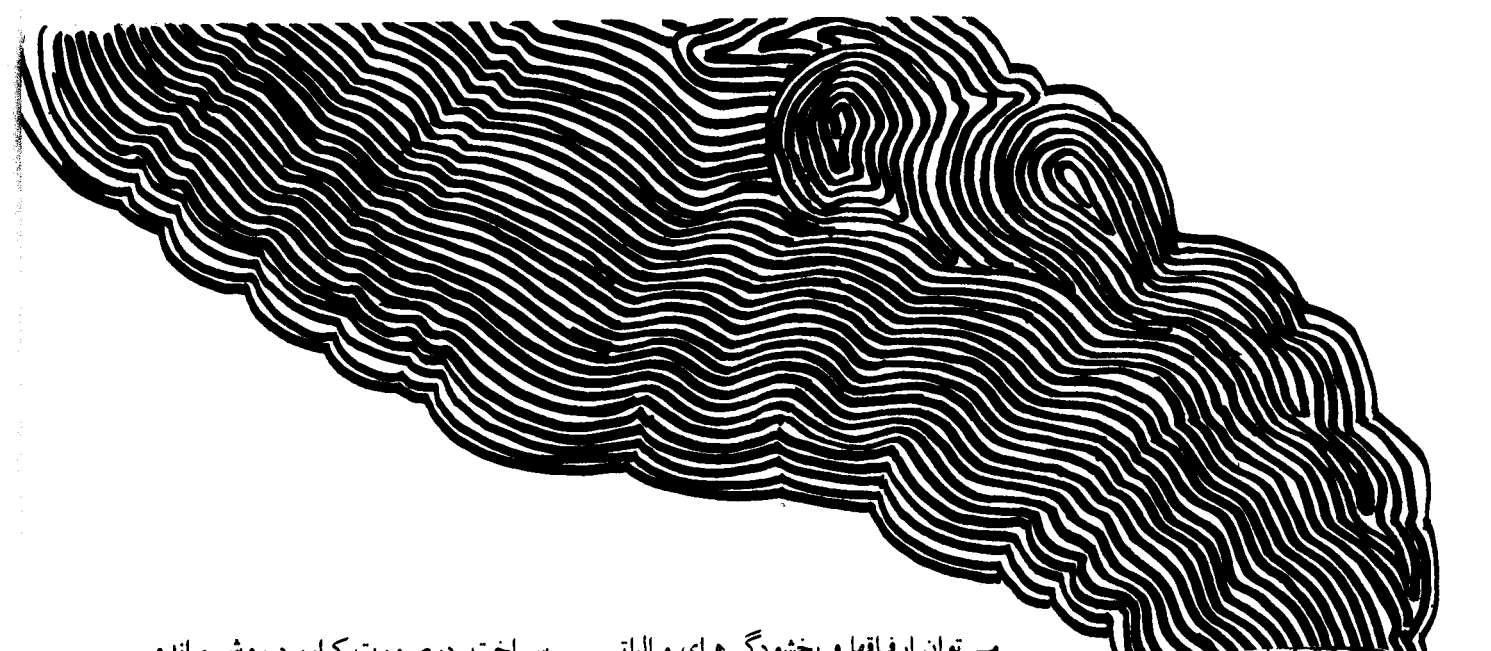
#### فرانسه

احکام کلی انگیزه‌های مالیاتی در قانون عمومی مالیاتها پیش‌بینی شده است. هر دو روش استهلاكی خط مستقیم و مانده نزولی قابل اعمال است، ولی در مورد کارخانه و ماشین‌آلات معمولاً روش خط مستقیم به کار برده می‌شود. با این که نرخهای رسمی برای استهلاك پیش‌بینی نشده ولی درصدهای معمول در تجارت و صنعت در محاسبه به روش خط مستقیم قابل قبول تلقی می‌شود. این نرخها برای ماشین‌آلات بین ۱۰ تا ۲۰ درصد است. استهلاك باید با عمر مفیدی که معمولاً برای یک فعالیت معین در نظر گرفته می‌شود تناسب داشته باشد، ضمن این که مراجع مالیاتی معمولاً یک ارفاق ۲۰ درصدی را در این مورد منظور می‌دارند.

استهلاك شتابی برای برخی از دارائیهای مجاز است. تجهیزات کنترل آلودگی نیز از همین مقوله است. تأسیسات غیرمنقول تصفیه آب و تهویه در سال نخست تا ۵۰ درصد ارزش قابل استهلاك است.

قانون فرانسه انگیزه‌های سرمایه‌گذاری چندی پیش‌بینی کرده است که از آن جمله





ساخت. در صورت کاربرد روش مانده نزولی حداکثر نرخ ۳۰ درصد و از آن خط مستقیم ۱۰ تا ۱۲ درصد است.

استهلاک در مورد دارائیهائی که به منظور حفظ محیط زیست (مقابله با آلودگی هوا، آب، سر و صدا و غیره) به کار می‌رود مجاز دانسته شده است. در آغاز کار می‌توان ۶۰ درصد از قیمت این گونه دارائیها را به هزینه منظور کرد و در سالهای بعد نیز نرخ ۱۰ درصد استهلاک تا مستهلک شدن کامل قیمت دارائی ادامه خواهد داشت.

یکی از مشخصات جالب قانون آلمان تعریف تجهیزات کنترل آلودگی حائز شرایط برای استفاده از استهلاک شتابی است. حائز شرایط بودن مبتنی بر درصد استفاده تجهیزات برای کنترل آلودگی است. طبق این تعریف، تجهیزات و وسائل حائز استحقاق عبارتند از آنهایی که حداقل ۷۰ درصد از کاربردشان برای مقابله با آلودگی هوا، آب یا سرو صدا باشد. در قانون آلمان هیچگونه اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری پیش‌بینی نشده است. هلند

در این کشور استفاده از هر نوع روش استهلاکی مناسب مجاز است، مشروط بر این که با اصول مقبول حسابداری و رفتار صحیح شغلی مطابقت داشته باشد. هر روشی که انتخاب شود باید به طور ثابت دنبال شود. ضمناً می‌توان از روشهای گوناگون برای انواع مختلف دارائیها استفاده کرد. در عمل مؤدیان معمولاً از روش

می‌توان ارفاقها و بخشودگی‌های مالیاتی منطقه‌ای را نام برد. مقررات مربوط ذکر صریحی از سرمایه‌گذاری در مورد تجهیزات کنترل آلودگی برای استفاده از این انگیزه‌ها به عمل نیاورده است، ولی در عمل برخی از آنها به منظور کاهش بار آلودگی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

قانون فرانسه انگیزه‌های سرمایه‌گذاری چندی پیش‌بینی کرده است که از آن جمله می‌توان ارفاقها و بخشودگی‌های مالیاتی منطقه‌ای را نام برد. مقررات مربوط ذکر صریحی از سرمایه‌گذاری در مورد تجهیزات کنترل آلودگی برای استفاده از این انگیزه‌ها به عمل نیاورده است، ولی در عمل برخی از آنها به منظور کاهش بار آلودگی مورد استفاده قرار می‌گیرد. کاربرد نتایج حاصل از امتیازات مالیاتی در فرانسه برحسب نوع صنایع، منطقه و مشخصات تولید تفاوت می‌کند و به این دلیل اظهار نظر درباره آن دشوار است. آلمان

قانون مالیات بر درآمد آلمان هزینه کردن اولیه یا استهلاک شتابی وسایل و تجهیزات کنترل آلودگی را مجاز دانسته است. مبنای استهلاک قیمت تهیه یا ساخت تجهیزات است. بنابه قاعده کلی اموال غیرمنقول فقط با استفاده از روش خط مستقیم قابل استهلاک است، ولی دارائیهای ثابت منقول را می‌توان با بهره‌گیری از هر یک از روشهای خط مستقیم، مانده نزولی سه برابر و روشهای مبتنی بر تولید مستهلک



استهلاک به خط مستقیم استفاده می‌کنند که مراجع مالیاتی هم عموماً آن را می‌پذیرند. نرخ استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات بین ۱۰ تا ۲۰ درصد است.

استهلاک شتابی و معافتهای سرمایه‌گذاری که طبق قوانین قبلی برقرار شده بود اکنون جای خود را به اعتبارات سرمایه‌گذاری داده است. سرمایه‌گذارهای مربوط به کنترل آلودگی معروف به «سرمایه‌گذاری برای اجرای سیاستهای محیط زیست» می‌تواند از اعتباراتی بین ۳ تا ۱۵ درصد با توجه به نوع دارائی استفاده کند.

تولید وسایل و فرآورده‌های مفید برای حفاظت محیط زیست و اجرای تکنیکهای مربوط به همین زمینه مشمول برخی بخشودگیها و استفاده از وامهای خاصی است. همچنین در مورد پروژه‌هایی که به منظور ترویج و استفاده از برنامه‌های صحیح محیط زیست به مورد اجراء گذاشته می‌شود کمکهای مالی معینی پیش‌بینی شده است. این

پروژه‌ها باید شامل توسعه ماشین‌آلات، سیستمها و تکنیکهای مؤثر در رفع یا کاهش آلودگی باشند.

لایحه‌ای در دست بررسی است که هزینه کردن فوری و کامل هرگونه سرمایه‌گذاری برای تهیه دارائیهای مؤثر در ایجاد محیط پاکیزه‌تر را مجاز دانسته است. به موجب این قانون قیمت وسایل کنترل آلودگی را می‌توان در همان سال اول خرید به طور کامل به هزینه برد.

انگلستان

دراین کشور انگیزه‌های مالیاتی



دو رشته مقررات زیر تنظیم شده است:

۱. اعتبار مالیاتی برای تحقیق و توسعه در امر محیط زیست: سازمان محیط زیست در سال ۱۹۸۸ برنامه تکنولوژی حفظ محیط زیست را طراحی کرد. طبق این طرح دولت باید تا ۵۰ درصد هزینه پروژه‌های تحقیقاتی صنایع را که هدف آن بهبود استانداردهای محیط زیست باشد تأمین کند.

۲. هزینه کردن فوری مخارج سرمایه‌ای تحقیق و توسعه: «شرکتهایی که برای تحقیقات علمی (اعم از زمینه‌های زیست محیطی و غیرآن) سرمایه‌گذاری می‌کنند می‌توانند ۱۰۰ درصد هزینه‌ها را در محاسبه مالیات منظور کنند، مشروط بر این که شرکت کار تجارتي خود را در خصوص این گونه هزینه‌ها آغاز کرده یا در شرف آغاز کردن باشد.

کانادا

انگیزه‌های پیش‌بینی شده در سیستم مالیاتی کانادا هم مالیات فدرال و هم مالیات ایالات را در برمی‌گیرد. کبک، انتاریو و

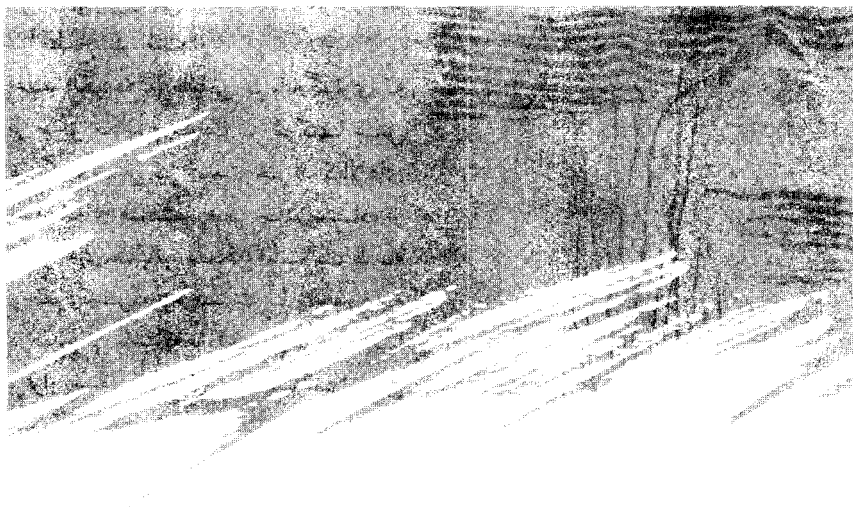
آلبرتا، سه ایالتی که در قراردادهای ایالتی - فدرال در زمینه مالیات اشخاص حقوقی شرکت ندارند، از روش دولت فدرال در مورد قبول مخارج سرمایه‌ای تجهیزات کنترل آلودگی تبعیت می‌کنند.

سیستم قبول هزینه‌های سرمایه‌ای در کانادا کلاً براساس روش «یک کاسه» عمل می‌کند. در این روش دارائیهای به گروههای مختلف تقسیم می‌شوند و مجموع ارزش هر گروه یک کاسه می‌شود و سپس برای هر یک از این کاسه‌ها یا طبقات دارائیهای ارقام قابل کسر منظور می‌شود.

سرمایه‌گذاری به منظور نصب تجهیزات کنترل آلودگی در مؤسسات تولیدی پیش‌بینی نشده است. یگانه هزینه قابل قبول در زمینه مقابله با آلودگی مخارج بستن میدانهای نفتی (یا بخشی از میدان) است، به نحوی که حداقل تأثیر را در محیط زیست به جای گذارد.

ولی در عوض قانون انگلستان از لحاظ انگیزه‌های مالیاتی برای پروژه‌های تحقیق و توسعه در زمینه تکنولوژی و تجهیزات کنترل آلودگی بسیار سخاوتمندانه تنظیم شده است. در این زمینه





طبق قانون مالیات بر درآمد کانادا مؤدیانی که دارائیهای کار نکرده تهیه می‌کنند که به طور عمده اختصاص به جلوگیری، کاهش یا رفع آلودگی آب یا هوا در خصوص سه نوع فعالیت مذکور در زیر دارد می‌توانند از وزارت محیط زیست تقاضا کنند با استهلاك این دارائیهها به نرخ شتابی موافقت کند. این سه نوع فعالیت به شرح زیر است:

- عملیات انجام شده در کارگاههای ساختمانی احداث شده قبل از سال ۱۹۷۴.  
- عملیات انجام شده در کارخانه‌هایی که پیش از سال ۱۹۷۴ در دست ساختمان بوده است.

- عملیات انجام شده با استفاده از تجهیزات منقول در پروژه‌های شروع شده پیش از سال ۱۹۷۴.

قانون مالیات بر درآمد کانادا برای عملیات سال ۱۹۷۴ به بعد پیش‌بینی مشابهی به عمل نیاورده و به این ترتیب تعداد مؤدیانی که از این اجازه قانونی استفاده می‌کنند هر بار که یکی از عملیات آغاز شده قبل از ۱۹۷۴ خاتمه می‌پذیرد کمتر و کمتر می‌شود. با این احوال موافقت وزارت محیط زیست نسبت به تجهیزات کنترل آلودگی و مخارج انجام شده در این طریق همچنان ادامه دارد.

در سیستم تقسیم دارائیهها به طبقات که قبلاً اشاره شد وسایل و تجهیزات کنترل آلودگی آب در طبقه یا گروه ۲۴ و تجهیزات آلودگی هوا در طبقه ۲۷ قرار می‌گیرد. در هر دو حالت نرخ شتابی استهلاك ۲۵ درصد برای سال اول تهیه دارائی، ۵۰ درصد برای سال دوم و ۲۵ درصد برای سال سوم است. بنابراین، دارائیهای خریداری شده برای کاهش یا رفع آلودگی آب و هوا ظرف مدت سه سال کاملاً قابل استهلاك است.

در ایالات کبک و انتاریو اعتبارات مالیاتی برای خرید ماشین‌آلات ساخت و عمل آوردن فرآورده‌ها پیش‌بینی شده است که شامل تجهیزات کاهش و کنترل آلودگی

نرم می‌شود. بودجه سال ۱۹۹۱ ایالت کبک پروژه‌های نوآوری در زمینه تکنولوژی محیط زیست را مشمول انگیزه‌های مالیاتی تحقیقات و توسعه قرارداد، که از جمله اعتبار مالیاتی به شکل استرداد مالیات را می‌توان نام برد. ایالت انتاریو نیز انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در زمینه تجهیزات ساخت و عمل آوردن فرآورده‌ها و وسایل کنترل آلودگی منظور داشته است.

#### ایالات متحده آمریکا

قانون مالیات بر درآمد آمریکا انگیزه‌های مالیاتی خاصی برای سرمایه‌گذاری در زمینه کنترل آلودگی پیش‌بینی نکرده است. در گذشته نوعی اعتبار سرمایه‌گذاری برای خرید باره‌ای دارائیه‌های قابل استهلاك منظور شده بود که در مورد دارائیه‌های جدید از سال ۱۹۸۵ به بعد منسوخ شد.

استهلاك سود کارخانه و تجهیزات بر پایه «سیستم باز یافت تسریعی هزینه‌ها» مصوب سال ۱۹۸۱ (با اصلاحات قابل اجرا از ۱۹۸۶) محاسبه می‌شود. دارائیه‌های تهیه شده پس از ۳۱ دسامبر ۱۹۸۶ را می‌توان بر حسب نوع دارائی ظرف ۳، ۵، ۷، ۱۵ و ۲۰ سال مستهلك کرد. این دوره‌ها و روشها عیناً در مورد دارائیه‌های نو و مستعمل هر دو جاری است.

طبقه‌بندی دارائیهها بر حسب

واحدهای مربوط به فرایندهای تولیدی مختلف که معیار وسیعی است صورت می‌پذیرد، و این به آن معنی است که در یک کارخانه معین ممکن است همه دارائیهها، به استثنای ساختمانهای کارخانه، در یک طبقه واحد منظور شود. ضمناً بین ماشین‌آلات و تجهیزات مورد استفاده برای کنترل آلودگی و مقاصد دیگر تفاوتی وجود ندارد.

بخش دوم) تحلیلی از انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری

انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلودگی در چند کشور پیش‌تاز صنعتی و جدیداً صنعتی شده را می‌توان در چند گروه وسیع تقسیم‌بندی کرد. رایج‌ترین این انگیزه‌ها استهلاك شتابی و اعتبارات مالیاتی است. برای تعیین کارائی هزینه در خصوص این گونه مقررات لازم است بسینیم در ارزیابی و طراحی انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلودگی و آسیبه‌های محیط زیست چه معیارهایی را باید مورد توجه قرار دهیم.

الف) سابقه و زمینه

انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری امتیازات مالیاتی خاصی هستند که معطوف به خرید کالاها و خدمات سرمایه‌ای هستند. در کاربرد این انگیزه‌ها علاوه بر پیشبرد اهداف زیست محیطی؛ بهبود اشتغال، بازده، سرمایه‌گذاری، قابلیت تولید، قدرت رقابت

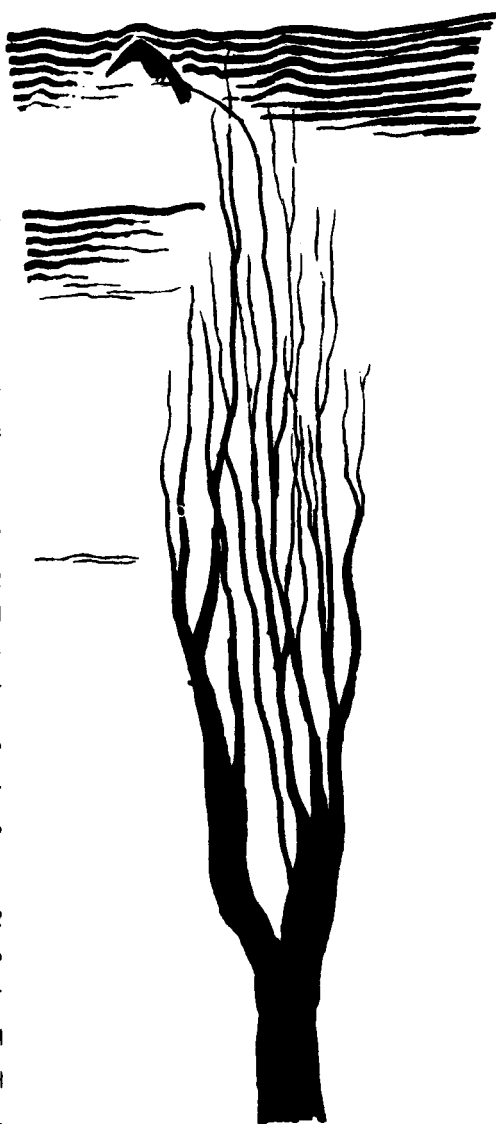


بین‌المللی، پژوهش و پیشرفت تکنولوژیک نیز مطمح نظر است.

اغلب انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری که از طریق مکانیزم مالیات بر شرکتها عمل می‌کنند مبتنی بر قیمت خرید کالاهای سرمایه‌ای هستند. هر چند استفاده از انگیزه‌های مالیاتی ممکن است منوط به وجود سودویژه مثبت یا محدود به درصدهایی باشد که به‌دلخواه واضعین آنها برقرار شده، بااین‌حال درماهیت امر اساس این‌گونه تشویقات مالیاتی همان بهای خریدارانیها است.

یک تفاوت عمده بین امتیازات مالیاتی کنترل آلودگی و امتیازات مالیاتی مربوط به اهداف دیگر در این است که سرمایه‌گذاری برای تجهیزات نوع اول که استفاده از تخفیفات مالیاتی را میسر می‌سازد معمولاً جنبه داوطلبانه ندارد. در زمینه انگیزه‌های عمومی مالیاتی، مؤسسه سرمایه‌گذار مختار است که سرمایه‌گذاری موردنظر را انجام بدهد یا نه. ولی درمورد انگیزه‌های مالیاتی به دلیل کنترل آلودگی، نصب سخت‌افزار مخصوص کاهش آلودگی اغلب از نظر رعایت استانداردهای مقرراتی و آئیننامه‌های مربوط به تحصیل پروانه امری ضرور و اجتناب‌ناپذیر است.

ولی از حیث اجرائی و تأثیر درنقدینگی، تفاوتی بین انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری برای کنترل آلودگی و انگیزه‌های سرمایه‌گذاری برای تجهیزات دیگر وجود ندارد سیاست‌گذاران در همه جهان به‌برقراری این‌گونه امتیازات مالیاتی ادامه می‌دهند، زیرا از نظر آنان امتیازات مذکور بین ملاحظات زیست‌محیطی و نگرانیهای مربوط به حفظ قدرت رقابت صنعتی موازنه برقرار می‌سازد. علاوه براین، برقراری تخفیف مالیاتی شیوهٔ مصلحت‌آمیزی است برای استتار سوبسیدی که از این طریق به برخی فعالیت‌های موردنظر داده می‌شود. امتیازات مالیاتی و یاجنانکه اغلب عنوان میشود، «هزینه‌های مالیاتی» امتیاز سیاسی بزرگی نسبت به سایر سوبسیدهای نقدی



دارد. زیرا امتیازات مالیاتی معمولاً تحت پوشش انجام می‌گیرد و به عنوان اقلام هزینه در بودجه دولت وارد نمی‌شود.

ب) آثار زیست‌محیطی انگیزه‌های سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلودگی انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری تجهیزات و تکنولوژی کنترل آلودگی همواره سبب‌نمی‌شود مسأله کاهش آلودگی که هدف مطلوب این انگیزه‌هاست به طور فعال دنبال شود. به عبارت دیگر، با این‌که انگیزهٔ مالیاتی ممکن است به دلیل خرید سخت‌افزار ویژه کنترل آلودگی برقرار شده باشد، ولی همین سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلودگی می‌تواند سبب ازدیاد فعالیت‌های آلوده‌کننده (یعنی ساخت و تولید

بیشتر کالاها و خدمات) شود.

مؤسسات فقط به دلیل آن برای تجهیزات کنترل آلودگی سرمایه‌گذاری می‌کنند که قانون یعنی مقررات محیط زیست آنان را ناگزیر به این کار می‌کند. تجهیزات کنترل آلودگی دارائیهای غیر مولد تلقی می‌شوند زیرا درآمدی برای مؤسسه سرمایه‌گذار به وجود نمی‌آورند. اگر سرمایه‌گذاری در خصوص دارائیهای مخصوص کنترل آلودگی به عنوان پروژه‌های مستقل در نظر گرفته شود، ارزش فعلی این دارائیها از دید مؤسسه یک رقم منفی را تشکیل می‌دهد که قدر مطلق آن برابر است با قیمت خرید بعلاوه جمع تنزیل شده سهم این تجهیزات از هزینه‌های عملیاتی و بالا سری. استفاده از تخفیف مالیاتی برای دارائیهای کنترل آلودگی فقط ارزش منفی خالص کنونی دارائیها را تعدیل می‌کند، وگرنه ارزش خالص کنونی این‌گونه دارائیها همچنان منفی خواهد ماند.

هنگام بررسی تشویق‌های مالیاتی برای کنترل آلودگی و مقررات زیست محیطی مرتبط با آن باید به این نکته مهم توجه داشت که آیا بر اثر اجرای این امتیازات مالیاتی میزان خالص آلودگی افزایش خواهد یافت یا خیر. البته همه اشکال مقررات زیست‌محیطی در صورت ترکیب با انگیزه‌های مالیاتی سبب افزایش خالص در میزان آلودگی نمی‌شود. در زیر دو نمونه را برای روشن شدن مطلب بررسی می‌کنیم.

استاندارد صرفاً تکنولوژیک: برحسب این استاندارد شرکت موظف می‌شود به اقتضای فرایند تولید از تکنولوژی خاصی استفاده کند. مثلاً ممکن است نیروگاهها ملزم شوند دستگاههای گوگردزدائی و تعریق با کارائی معینی نصب کنند. در این مثال تمام اثری که انگیزهٔ سرمایه‌گذاری برای کنترل آلودگی به‌جا می‌گذارد این است که هزینهٔ کلی سرمایه‌گذاری احداث کارخانه و تجهیزات را کاهش می‌دهد. از آنجا که سرمایه‌گذار نمی‌تواند تأسیسات تولیدی خود رابه کار



بیان‌دازد مگر آنکه وسایل کنترل آلودگی را هم نصب کند، لذا به نظر اوقیت این وسایل جزئی از مجموع هزینه سرمایه‌گذاری مؤسسه است. وی هیچگونه انگیزه‌ای برای کاهش آلودگی ندارد، زیرا وظیفه خود را که همان نصب تجهیزات معین بوده است، انجام شده می‌بیند. در نفس امر انگیزه مالیاتی فقط سوسیدی برای مجموع سرمایه‌گذاری مؤسسه تلقی می‌شود. چنین وضعی سبب می‌شود که امکان افزایش

آلودگی نسبت به حالت فرضی نبود تخفیف مالیاتی به وجود آید. به عبارت دیگر، افزایش مارژینال آلودگی میزان خالص آلودگی را بالاتر می‌برد.

استاندارد اجرائی: به موجب این استاندارد مؤسسه می‌تواند از حق انتخاب وسیعی بین انواع روشها برای رسیدن به کاهش مطلوب در میزان

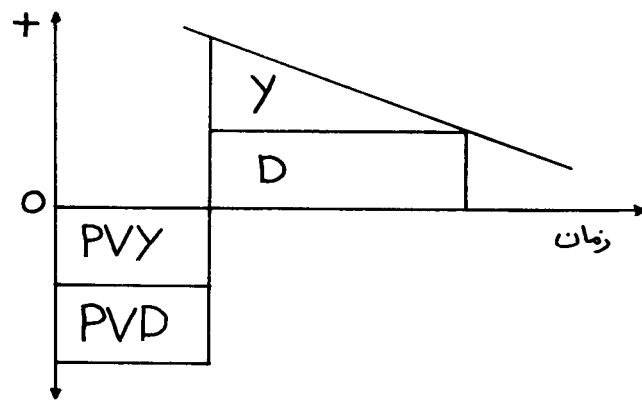
آلودگی استفاده کند. مثلاً استاندارد مورد بحث ممکن است محدودیتی از لحاظ حداکثر واحدهای آلوده‌سازی مجاز در هر واحد از زمان مقرر دارد، ضمن این که مداخله‌ای در انتخاب شیوه‌های نیل به این هدف به عمل نمی‌آورد و از این جهت بی‌طرف می‌ماند.

در این صورت مؤسسه می‌تواند هزینه مارژینال کنترل آلودگی از یک سو و منافع تولید کالا را که توأم با آلوده‌سازی است از سوی دیگر با توجه به دو حالت محاسبه کند. یکی این که برای کنترل آلودگی اقدامی نکند و در همان حال مقدار بسیار کمی از فرآورده‌های توأم با آلودگی (نظیر فولاد و برق) تولید کند. حالت دیگر این که انواع تکنولوژی کنترل آلودگی را به کاربرد و همراه آن تولید فرآورده‌ها را افزایش دهد. ولی در هر دو حالت موظف است مانع افزایش آلودگی از حد مجاز شود.

درست است که در این حالت هم انگیزه‌ای برای کاهش آلودگی در بین نیست، ولی انگیزه‌ای هم برای انجام عملی که مؤلد آلودگی بیشتر باشد وجود ندارد.

انگیزه مالیاتی سرمایه‌گذاری هزینه مارژینال تخفیف آلودگی را کاهش می‌دهد، بی‌آن که افزایش مارژینال آلودگی را سبب شود. (ج) بی‌طرفی انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری

از آنجا که انگیزه‌های مالیاتی در نحوه عمل مؤسسات تأثیر می‌گذارد، این نکته حائز اهمیت است که وجود انگیزه سبب بهترین انتخاب سرمایه‌گذاری از جهت مالی، اقتصادی و در نتیجه زیست محیطی شود. در



مورد سرمایه‌گذاری برای کنترل آلودگی اگر انگیزه مالیاتی در زمینه نوع سرمایه‌گذاری بی‌طرف نباشد سبب انحراف در گزینش تکنولوژی مناسب می‌شود و این انحراف هزینه اقتصادی کنترل آلودگی را کلاً بالا می‌برد. بی‌طرفی کیفیتی است که از لحاظ آثار رفتاری انگیزه‌های مالیاتی حائز اهمیت است. «انگیزه بی‌طرف مالیاتی آن است که موجب سرمایه‌گذاری «مشمول» با بازده ناچیز اجتماعی نباشد، در حالی که از انگیزش سرمایه‌گذاریهای «مشمول» دیگر با بازده اجتماعی بالا قاصر است.»<sup>۱</sup> (سرمایه‌گذاری مشمول آن است که مقررات انگیزه‌های مالیاتی مورد بحث شامل آن باشد).

دارائیهای قابل استهلاک مؤلد درآمد طی عمر مفید خود مورد بهره‌برداری قرار گرفته و جریان مستمری از درآمد را عاید مؤسسه می‌کنند، که البته این درآمد خالص است و در برتن آن استهلاک را باید منظور داشت (درآمد خالص + استهلاک =  $Y + D$ ) ارزش کنونی این درآمد را می‌توان با معادله  $PVY + PVD$  نشان داد.

PVY عبارت است از ارزش کنونی مجموع درآمد خالص دارائی مورد نظر طی عمر مفید آن و PVD ارزش کنونی استهلاکات آتی دارائی است. شکل زیر نمودار یک سرمایه‌گذاری مرتبط با این مبحث است:

از طرفی  $Y + D$  یعنی مجموع درآمد خالص حاصل از دارائی بعلاوه استهلاکات دارائی در طول عمر مفید آن (یا به عبارت دیگر درآمد ناخالص حاصل از دارائی) با ارزش بازار تجهیزات مورد نظر برابر است.

هر دارائی بر اثر استفاده در طول زمان فرسوده و خراب می‌شود و ارزش کنونی آن از دست می‌رود. مراجع مالیاتی این کاهش ارزش را می‌پذیرند و اجازه می‌دهند مبلغ استهلاک آن از درآمد کسر شود. ولی باید بین استهلاک مالیاتی با استهلاک واقعی دارائیهای که حاصل استفاده از اموال است

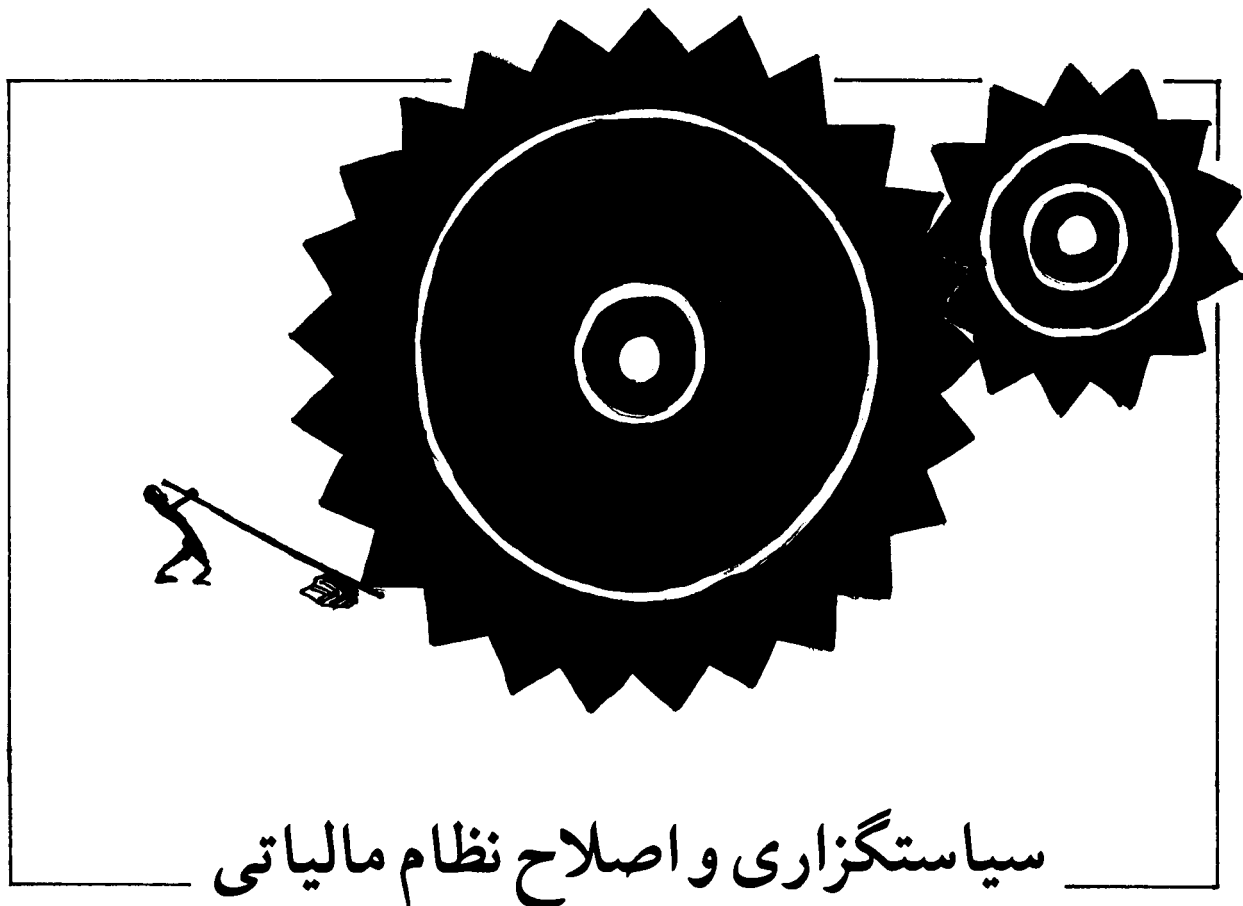
تفاوت قائل شد. این کاهش واقعی ارزش را «استهلاک اقتصادی» می‌نامند و ارزش فعلی همین نوع استهلاک است که در فرمول فوق با PVD نشان داده شده است.

برای آن که یک انگیزه مالیاتی به نحو کامل و مؤثری بی‌طرف باشد، باید بر اثر آن دارائیهایی که ارزش کنونی آنها مساوی است بار مالیاتی مساوی را تحمّل کنند. به عبارت دیگر، سرمایه‌گذاری‌هایی که ارزش کنونی درآمد خالص آنها مساوی است باید ارزش کنونی مجموع بدیهیهای آتی مالیاتی آنها هم مساوی باشد.

#### پی‌نویسها

۱. این تعریف که نویسندگان از مؤلف دیگری به نام آرنولد هاربرگر نقل کرده‌اند به صورت منفی بیان شده و اوصافی را نفی کرده که در انگیزه‌های مالیاتی نوع دوم وجود دارد. این نکته به آن می‌ماند که بگوئیم «خبرزه خوب آن است که غیر شیرین نباشد.» با این حال، منظور روشن است و درک آن دشوار نیست، ضمن این که نویسنده تعریف مثبتی از انگیزه‌های بی‌طرف نیز در پایان همین بخش از مقاله آورده است که در سطور بعد به آن خواهیم رسید - م.





## سیاست‌گذاری و اصلاح نظام مالیاتی

در

### کشورهای در حال توسعه

محمد تقی نژاد عمران - علی اصغر شایانی

تجربیات اخیر کشورهای

در حال توسعه در زمینه سیاست تعدیل اقتصادی حاکی از آن است که تغییر در نظام مالیاتی یکی از اجزاء اساسی هراستراتژی

نخست اینکه این ساختار پیچیده و غامض است، بدین معنی که مقررات مالیاتی هم برای مأموران و هم برای مؤدیان مبهم است و بسادگی قابل اجرا نیست. دیگر

اینکه ساختار مذکور فاقد کشش و انعطاف لازم است، بدین نحو که نسبت به رشد تولید ناخالص داخلی و اصلاحاتی که در سیاست‌گذاریهای مقطعی صورت می‌پذیرد واکنش لازم را نشان نمی‌دهد.

سومین خصلت این ساختار عدم کارآیی آن است، بدین مفهوم که درآمد مالیاتی مورد نظر دولت را تأمین نمی‌کند و علاوه بر آن اختلالاتی در امر تولید و تخصیص منابع و عوامل اقتصادی نیز پدید می‌آورد. این ساختار همچنین غیر عادلانه است و با اشخاص حقیقی و حقوقی که از نظر درآمد، دارائی و سایر امکانات وضع مشابهی دارند به صورت یکسان و برابر برخورد نمی‌کند بلکه مورد به مورد رفتاری متفاوت و غیر سیستماتیک در پیش می‌گیرد. در چنین وضعی آن دسته از مؤدیان که توان مقابله با دستگاه مالیاتی را ندارند بهترین انتفاع را در گریز از مالیات واقعی می‌برند.

جامع برای تعدیلات ساختاری و تسریع در رشد اقتصادی است. نظامهای فعلی مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بعضاً آثار نامطلوبی بر عوامل و بخش‌های اقتصادی داشته و اختلالات و آثار سوئی را در آنها باعث شده‌اند. بعضی از این آثار عبارتند از فرار سرمایه، عدم تعادل در تراز پرداختها، عدم کارآیی در تولید و در نهایت عدم تعادل و نابرابریهای مالی.

مطالعات عدیده‌ای در چگونگی ساختار مالیاتی این کشورها به عمل آمده است. همچنین در سمینارهای مختلف مسأله اصلاح و تغییر نظامهای مالیاتی در این کشورها مورد بحث قرار گرفته و علل موفقیت و شکست آنها برای راهنمایی سایر کشورها مشخص و معین شده است.

نتیجه این بررسیها بیانگر آن است که در اغلب کشورهای رو به توسعه ساختار مالیاتی واجد اوصاف نامطلوب چندی است.



در این گونه کشورها معمولاً اتکای بیش از حد روی مالیات  
بربازرگانی خارجی (صادرات و واردات) صورت می‌پذیرد که در  
دراز مدت می‌تواند قدرت رقابت بین‌المللی مملکت را کاهش دهد.  
مالیات بر درآمد و دارایی و ثروت در این کشورها جزء  
کوچکی از کل عواید مالیاتی را تشکیل می‌دهد.  
در این جوامع درآمدهای کشاورزی از شمول مالیات خارج  
است و از برخی درآمدهای دیگر نیز مالیات اخذ نمی‌شود و

توسعه با یکدیگر چه از نظر سطح مالیات<sup>۱</sup> و چه از نظر  
ترکیب مالیات<sup>۲</sup> متفاوت است. کمبود اطلاعات و اختلاف در  
تعاریف و همچنین عناوین مالیاتها امر مقایسه بین ساختارهای مالیاتی  
کشورها را مشکل می‌سازد. با این احوال در بررسیهایی که به عمل  
آمده نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (G.D.P)  
در کشورهای در حال توسعه رقمی حدود ۱۷ درصد در سال  
(۱۹۸۵) بوده است. این رقم تقریباً نصف نسبت مالیات به تولید

### جدول شماره ۱

اختلاف بین سطح و ترکیب درآمدهای مالیاتی بر حسب مناطق (۱۹۸۵) (درصد)

کشورهای صنعتی	کشورهای در حال توسعه				کشورهای افریقائی زیر صحرا	کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا	آسیا	امریکای لاتین	کشورهای صنعتی
	کشورهای صنعتی	کشورهای صنعتی	کشورهای صنعتی	کشورهای صنعتی					
سطح درآمد	۱۷	۲۳	۱۵	۱۸	۳۲	درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی			
ترکیب مالیاتی	۳۹	۵۶	۳۷	۴۶	۶۹	مالیات بر درآمد و ثروت			
شرکتها	۲۰	۱۹	۱۹	۱۰	۷	مالیات بر درآمد و ثروت			
اشخاص	۱۲	۱۳	۸	۵	۲۷	مالیات بر درآمد و ثروت			
بیمه‌های اجتماعی	۲	۸	۰	۲۰	۳۱	مالیات بر درآمد و ثروت			
دارائی	۱	۳	۳	۲	۲	مالیات بر درآمد و ثروت			
سایر	۴	۱۳	۷	۹	۲	مالیات بر درآمد و ثروت			
مالیات کالاها و خدمات	۶۱	۴۶	۶۳	۵۴	۳۱	مالیات بر کالاها و خدمات			
مالیات بر فروش، ارزش افزوده	۱۵	۱۰	۱۴	۱۳	۱۷	مالیات بر فروش، ارزش افزوده			
مالیات بر کالاهای انحصاری	۹	۷	۱۹	۱۷	۱۰	مالیات بر کالاهای انحصاری			
مالیات بر بازرگانی خارجی						مالیات بر بازرگانی خارجی			
واردات	۲۶	۲۲	۲۱	۱۴	۲	واردات			
صادرات	۸	۰	۲	۲	۰	صادرات			
سایر	۳	۷	۷	۸	۲	سایر			

درباره‌ای از این ممالک حتی از کارکنان بخش عمومی نیز مالیات  
گرفته نمی‌شود. در کتب قانون غالباً از مالیات بر ثروت، دارائی و  
زمین سخن به میان آمده است، ولی به دلیل نقص در طراحی یا عدم  
کفایت سازمان مالیاتی امکانات کافی برای وصول چنین مالیاتهایی  
وجود ندارد.

نمونه ساختار مالیاتی کشورهای در حال توسعه  
ساختار و الگوی مالیاتی هر یک از کشورهای در حال

ناخالص داخلی در کشورهای صنعتی است.

نسبت هزینه‌ها به تولید ناخالص داخلی در کشورهای در حال  
توسعه نزدیک‌تر به چنین نسبتی در کشورهای صنعتی است. نسبت مالیات  
به تولید ناخالص داخلی معمولاً با افزایش میزان درآمد سرانه افزایش  
می‌یابد. ولی در عین حال تفاوت و اختلاف شدیدی بین کشورها  
ملاحظه می‌شود. مثلاً همان‌طور که در جدول شماره ۱ آمده است،  
نسبت متوسط مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای جنوب  
صحرائی آفریقا که قاعدتاً کشورهای فقیر و کم‌درآمدی هستند با



کشورهای امریکای لاتین که دارای درآمدهای به نسبت متوسطی هستند مشابه است، ولی نسبت آنها از کشورهای آسیائی بالاتر است.

عوامل تاریخی و اقتصادی بر ترکیب مالیاتها در کشورهای در حال توسعه مؤثرند. مالیات بر درآمد و دارائی اشخاص حقیقی در اقتصادهای روستائی و کشاورزی بسختی قابل وصول است، زیرا در چنین کشورهایی افراد به صورت گسترده‌ای در اقصی نقاط پراکنده‌اند در نتیجه مالیات بر درآمد اشخاص در چنین کشورهایی منحصر به مالیات بر حقوق کارمندان دولت و کارکنان مؤسسات بزرگ، خصوصاً شرکتهای چند ملیتی است. مالیات بر درآمد با مبنای باریک و کوچک، ولی نرخهای بالا وصول می‌شود. به طور کلی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی رقمی بالغ بر یک دهم کل درآمدهای مالیاتی است. مالیات بیمه‌های اجتماعی

به‌استشای کشورهای افریقائی نسبتاً جزئی و ناچیز است. اخذ مالیات از شرکتهای بزرگ و عمده (مشمول بر شرکتهای نفتی، معدنی و مجتمع‌های بزرگ کشت و صنعت) با مشکلات اداری و اجرائی کمتری مواجه است. بنابراین، کشورهای در حال توسعه بیشتر متکی به مالیات بر شرکت‌ها هستند تا مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی. مالیات بر درآمد شرکتهای در حدود یک پنجم درآمدهای مالیاتی را در این کشورها تشکیل می‌دهد.

کشورهای در حال توسعه همچنین اتکای زیادی به مالیات کالاها و خدمات دارند. خصوصاً مالیات بر بازرگانی خارجی بیش از کشورهای صنعتی است. مالیات بر کالاها و خدمات رقمی حدود یک دوم تا دوسوم درآمدهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه را تشکیل می‌دهد. مالیات بر بازرگانی به حدود یک چهارم درآمدهای مالیاتی بالغ می‌شود. مالیاتهای بر فروش در این کشورها اغلب به شیوه آبخاری<sup>۳</sup> وصول می‌شود.

### اصلاح نظام‌های مالیاتی کشورهای در حال توسعه

انگیزه اصلی در وضع مالیاتها در کشورهای در حال توسعه تأمین مالی بخش عمومی و کمک به اجرای اهداف اقتصادی عمومی و خدمات اجتماعی است. انگیزه‌های ثانویه در وضع

مالیاتها، توزیع مجدد درآمدها و تصحیح عدم تعادل در بازار است. سطح معیّنی از مالیات برای نیل به این اهداف لازم است، ولی مالیاتها همواره با هزینه‌هایی از قبیل هزینه‌های مستقیم اداره و اجرای مالیات و هزینه‌های غیرمستقیم مرتبط با عدم تخصیص مطلوب منابع و در نتیجه با چگونگی توزیع درآمد مواجه است. اصلاح و تغییر فرم مالیاتی غالباً به عنوان جزئی از تغییرات وسیع‌تر در قلب و مرکز برنامه‌های تعدیل و ثبات اقتصادی بسیاری از کشورهای در حال توسعه انجام می‌پذیرد.

در سالهای اخیر از موارد و مشکلاتی که در برابر بسیاری از کشورهای در حال توسعه مطرح شده آن است که چگونه با گسترش سریع بخش عمومی برخورد کنند. برای حل این معضل به اصلاح نظام مالیاتی متوسل شده و در این زمینه دو بعد را مورد نظر قرار داده‌اند. یکی آنکه به منظور تعدیل ساختار اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی را به گونه‌ای طراحی کنند که عوامل مخل و نامطلوب در انگیزه‌های اقتصادی را که حاصل آنها عدم کارائی، عدم برابری و عدالت در تخصیص منابع است از بین برده یا به حداقل کاهش دهد. ثانیاً درآمد مالیاتی کافی به همراه تقلیل هزینه‌های عمومی برای برنامه‌های ثبات اقتصادی ایجاد کند.

## در سالهای اخیر از موارد و مشکلاتی که در برابر بسیاری از کشورهای در حال توسعه مطرح شده آن است که چگونه با گسترش سریع بخش عمومی برخورد کنند. برای حل این معضل به اصلاح نظام مالیاتی متوسل شده‌اند.

همان‌طور که پیشتر گفته شد، الگوی مالیات از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. علت این تفاوت در چگونگی شرایط و وضع عوامل اقتصادی، فرهنگی و تاریخی نهفته است. در طراحی هر سیستم مالیاتی باید به این شرایط و عوامل توجه خاص کرد و همه آنها را در طراحی و تدوین سیستم مالیاتی مد نظر قرار داد، زیرا هر سیستم مالیاتی بدون توجه به آنها هنگام اجرا منطبق با اهداف و به‌طور کامل عمل نمی‌کند و می‌تواند مشکلاتی برای اهداف سیستم به بار آورد.

### درآمد ناکافی

معمولاً در هر کشور میزان مالیاتها با توجه به نیازهای بخش عمومی و فوایدی که از اجرای برنامه‌های دولت از طریق انجام هزینه‌های عمومی عاید می‌شود، تعیین می‌گردد. از عوامل دیگر تعیین میزان و حد مالیاتها مقایسه هزینه آن با



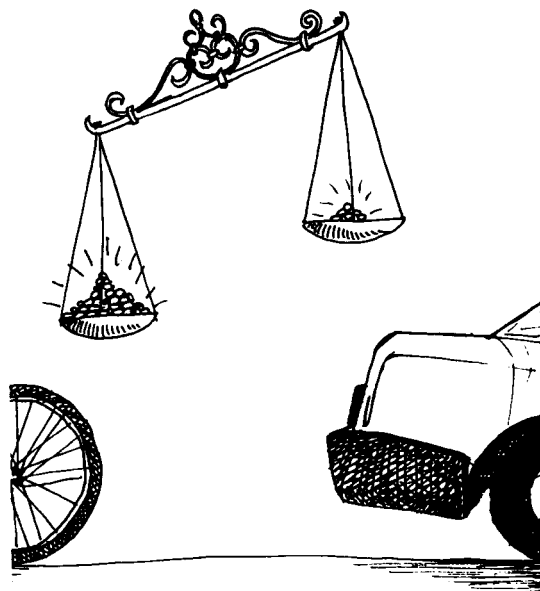
## اختلالات در تخصیص منابع و کاهش رفاه و رشد اقتصادی

آن دسته از مالیات‌ها که باعث کاهش درآمدهای واقعی مؤدیان بیش از مبالغی شود که به دولت انتقال یافته است، ایجاد اختلال در اوضاع اقتصادی می‌نماید. کاهش در درآمد واقعی را اصطلاحاً هزینه کارآئی اقتصادی می‌نامند. مثلاً مالیات بر بازرگانی خارجی باعث عدم تخصیص مناسب منابع می‌شود. علاوه بر این، هر سیستم مالیاتی که بدرستی طراحی و اجرا نشود، ممکن است شرکتها و اشخاص حقیقی را به اتلاف منابع به دلیل فرار قانونی و غیرقانونی مالیات وادار کند، زیرا بعضی از مؤدیان برای کاهش میزان درآمد مشمول مالیات خویش ممکن است هزینه‌های اضافی و غیرلازم برای خود یا مؤسسات خویش انجام دهند.

از مالیات‌ها به‌عنوان انگیزه در تصمیم‌گیریهای اقتصادی معمولاً در برنامه‌هایی استفاده می‌شود که باعث تشویق سرمایه‌گذاری یا ارتقاء برخی از پس‌اندازها و یا افزایش بعضی از انواع تولیدات یا خدمات شده و یا بعضی از انواع مصرف را کاهش دهد. بسیاری از مالیات‌ها را که عمده‌ترین وظیفه آنها تأمین درآمد است، نمی‌توان برای نیل به اهداف فوق به کار برد. همواره باید کوشید که نه تنها مالیات‌ها را با حداقل هزینه‌های اداری و اجرائی وصول کرد بلکه آنها باید حداقل هزینه‌های اقتصادی را در برداشته باشند. برای کاهش هزینه‌های اقتصادی در تصمیم‌گیریهای اقتصادی واحدهای تجاری (تولیدی، بازرگانی و سرمایه‌گذاری) سیستم مالیاتی باید حداقل مداخله را داشته باشد به عبارت دیگر، در این‌گونه تصمیم‌گیریها مسأله مالیات نباید از عوامل و عناصر اصلی به حساب آید.

### نابرابریهای مالیاتی

در این کشورها اغلب فشارهای مالیاتی روی فقرا و قشرهای آسیب‌پذیر است و افرادی که دارای درآمدهای متوسط‌اند مالیات‌های بالنسبه کمتری می‌پردازند، کسانی هم که درآمدهائی غیراز حقوق و دستمزد دارند و یا دارای درآمد حاصل از مشاغل یا حرف‌اند مالیات واقعی رانمی‌پردازند. در



هزینه‌های منابع غیر مالیاتی از قبیل وامها اعم از داخلی و خارجی است. اغلب کشورهای در حال توسعه با کسر بودجه‌های سالانه و مشکلات مالی در زیر ساختهای اقتصادی و اجتماعی مواجه‌اند. افزایش درآمدهای مالیاتی یکی از راههای طبیعی و بدیهی مقابله با این مشکلات است. قبل از بررسی در خصوص طرق افزایش درآمدهای مالیاتی لازم است که هر کشور از میزان هزینه‌های اقتصادی وضع مالیات‌های اضافی آگاه شود. در ابتدا بهتر است به این سؤال پاسخ داده شود که آیا مالیات‌ها کم هزینه‌ترین منبع تأمین مالی هزینه‌های عمومی است؟ آیا این مالیات‌های اضافی در نهایت منجر به افزایش سطح پس‌انداز عمومی کشور می‌شود یا از طریق هزینه‌های عمومی که دارای اولویت کمتری است جذب می‌شود؟ آیا پرداخت بهای هزینه‌های عمومی توسط هر شهروند بهتر است یا وضع این مالیات‌ها؟

هنگام پاسخ به چنین سئوالاتی، بعضی از کشورها دریافته‌اند که افزایش مالیات‌ها لزوماً راه معقول‌تر و بهتری برای تأمین کسر بودجه یا تأمین هزینه‌های عمومی با اولویت‌های کمتر نیست.

یکی از راههای معقول و پذیرفته شده افزایش درآمدهای مالیاتی آن است که بررسی شود این مالیات‌ها در نهایت منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی در آینده خواهند شد یا خیر؟ از آنجائی که تولید درآمد، نخستین وظیفه هر سیستم مالیاتی است، اولین هدف تغییر و اصلاح ساختار مالیاتی در آن است که اطمینان حاصل شود که این هدف به‌طور کامل و کافی در طراحی مد نظر قرار گرفته است یا خیر.

هر گونه افزایش درآمدهای مالیاتی به یکی از صورت زیر قابل حصول است:

- افزایش نرخ مالیات‌های موجود و جاری؛

- افزایش مبنای مالیات‌های موجود و جاری از طریق حذف معافیت‌ها و بخشودگیها؛  
- برقراری مالیات جدید.

هر یک از این تغییرات اگر به‌طور غیرواقعی طراحی و انجام شود می‌تواند اختلالات و نابرابریهای موجود را تشدید کند.



بیشتر کشورهای در حال توسعه مالیاتهای وصول شده از ثروتمندان کم و ناکافی است، بنابراین، عدالت افقی<sup>۴</sup> و عدالت عمودی<sup>۵</sup> هیچیک قابل حصول نیست.

برداشتن فشار مالیاتی از دوش قشرهای فقیر و ضعیف جامعه و اطمینان از اینکه ساختار

مالیاتی قادر به تأمین عدالت افقی و عمودی است باید سومین هدف تغییر و اصلاح نظام مالیاتی باشد.

### مسائل و مشکلات اداری یا اجرائی مالیاتها

در بیشتر کشورهای در حال توسعه سازمان اداری و اجرائی مالیاتها معمولاً ضعیف و فاقد کارآئی است. به همین دلیل فرار از پرداخت مالیات و فساد اداری و مالی به طور قابل ملاحظه‌ای رواج دارد. ضعف سازمان اداری و اجرائی در این کشورها ریشه در عوامل چندی دارد، اهم این عوامل را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱. پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی؛
۲. وجود سیستم اطلاعاتی ضعیف و ناکافی؛
۳. عدم آموزش کافی ماموران و مؤدیان مالیاتی (نبود یا کمبود فرهنگ مالیاتی)؛
۴. مداخله عوامل سیاسی در نظام مالیاتی.

نظر به اینکه مالیات پرداخت غیر داوطلبانه افراد در قبال استفاده از خدمات دولتی است، گروهی از مؤدیان دارای تمایل وانگیزه‌های قوی برای به حداقل رسانیدن بدهی مالیاتی خویش از طریق فرارهای قانونی و غیر قانونی‌اند. بنابراین، سازمان مالیاتی با استفاده از یک رشته مقررات به کار شناسائی، تشخیص و وصول مالیات می‌پردازد. این گونه مؤدیان مالیاتی با عدم اجرای وظائف و تکالیف خویش و نادیده گرفتن مقررات دستگاه مالیاتی از پرداخت بدهی واقعی خود شانه خالی می‌کنند. یکی از عوامل عمده در تضعیف سازمان مالیاتی پیچیدگیهای بیش از حد قانون و مقررات در زمینه معافتها، امتیازات و منافع گروههای خاص است. اجرای قانون مالیاتی پیچیده هم برای مؤدیان مشکل بوده و هم تعبیر و تفاسیر بر مبنای رأی و سلیقه ماموران مالیاتی را به دنبال دارد. کمبود و نقص در روشهای مدیریت مالیاتی (شامل استفاده از منابع انسانی ضعیف) نقص و کمبود در تجهیزات و همچنین کمبود پشتیبانی سیاسی از سازمان مالیاتی اجرای عادلانه و صحیح قوانین و مقررات مالیاتی را

باید دانست که هیچگونه نسخه از پیش پیچیده شده برای طراحی یک رشته از مالیاتها یا حتی یک مالیات بخصوص در دست نیست در واقع نظام مالیاتی برای هر کشور باید با خصوصیات و ویژگیهای خاص آن کشور طراحی و اجرا شود.

تحت الشعاع قرار می‌دهد. نحوه اداره و سازمان مالیاتی و ساختار مالیاتی دارای تأثیر متقابل بوده و لازم و ملزوم یکدیگرند و هنگام تغییر شکل و اصلاح نظام مالیاتی باید باهم مورد توجه قرار گیرند. سازمان و اداره ضعیف مالیاتها کارآئی و تأثیرپذیری ساختار مالیاتی را

تحت الشعاع قرار داده و باعث انحراف در اجرای مقررات می‌شود. ساده کردن احکام مالیاتی و تقویت سازمان و دستگاه مالیاتی به منظور اجرای دقیق اهداف و نظرات واضعان قانون چهارمین هدف تغییر شکل و اصلاح نظام مالیاتی است.

### طراحی نظام‌های مالیاتی

هیچگونه ساختار مالیاتی که در حد اعلی کامل بوده و حداکثر کارآئی را داشته باشد عملاً وجود خارجی ندارد. ولی این امر امکان دارد که در یک نظام مالیاتی از یک رشته مالیاتهای مفید استفاده شود. باید دانست که هیچگونه نسخه از پیش پیچیده شده برای طراحی یک رشته از مالیاتها یا حتی یک مالیات بخصوص در دست نیست. هیچ کشوری نمی‌تواند ادعا کند که از یک سیستم مالیاتی با حداکثر کارآئی برخوردار است. ممکن است با استفاده از تجربیات جهانی و تحقیقات وسیع یک رشته از مالیاتها را بررسی و انتخاب کرد، ولی در هر حال باید توجه داشت که اجرای قوانین و مقررات مالیاتی عموماً پیچیده و مشکل است. در انتخاب و طراحی نظام مالیاتی باید تمامی جوانب امر و عوامل گوناگون تأثیرپذیر و تأثیرگذار به طور دقیق و مشروح بررسی شوند. این عوامل از کشوری تا کشور دیگر بسیار متنوع و متفاوت است. در واقع نظام مالیاتی برای هر کشور باید با خصوصیات و ویژگیهای خاص آن کشور طراحی و اجرا شود. هم اکنون مباحثات متنوع و وسیعی در محافل دانشگاهی و اقتصادی جهان پیرامون پذیرش «مصرف» یا «درآمد» به عنوان مبنای اصلی اخذ مالیات در جریان است. این مباحثات هنگام اصلاح یا تغییر نظام‌های مالیاتی نیز همواره معمول بوده است. در دهه ۱۹۶۰ «درآمد» به عنوان یک مبنای مرجح در سیستم‌های مالیاتی از این لحاظ بیشتر مورد توجه بوده که می‌توانست به صورت تصاعدی مأخذ مالیات قرار گیرد و این مبنای بهتر با خصوصیات ویژه مؤدی مالیاتی سازگار و قابل انطباق بود. ولی استفاده از «درآمد» به عنوان مبنای یا مأخذ مالیات می‌تواند باعث تشویق مصرف جاری به زیان مصرف و پس‌انداز آینده باشد.



هرگاه اولویت در نظام مالیاتی ایجاد انگیزه‌های سرمایه‌گذاری باشد و در این زمینه بخواهند تغییراتی در مبنای درآمد بدهند باید درآمدهای ناشی از سرمایه یا سرمایه‌گذاری را از شمول مالیات خارج سازند یا با نرخهای کمتر مأخذ مالیات قرار دهند. (مثل سود ناشی از سهام یا سهم‌الشرکه در اشخاص حقوقی، سود ناشی از فروش دارائیه یا اصولاً سود ناشی از دارائیه) کشور کره در سال ۱۹۷۳ از این سیاست در تغییر و اصلاح نظام مالیاتی خود استفاده کرد و بدین طریق موفق شد سرمایه‌گذاری را با استثناء کردن درآمدهای ناشی از سرمایه از مبنای مالیات افزایش دهد. البته استثنا کردن بعضی از منابع درآمد از مالیات خلاف اصل کلی و مهم مالیاتی یعنی عدالت و برابری انواع درآمدها در قبال سیستم مالیاتی است. زیرا با این عمل درآمدهای ناشی از منابع گوناگون به طور متفاوتی مأخذ مالیات قرار خواهد گرفت. البته استثنا کردن درآمدهای ناشی از دارائیه نیز به نوبه خود باعث پیچیدگی مقررات و اجرای مالیاتها خواهد شد.

در عمل، مالیاتهای بر مبنای «مصرف» مالیاتهای هستند که بر معاملات وضع می‌شوند، مانند مالیات بر فروش عمومی<sup>۶</sup> و مالیات بر ارزش افزوده<sup>۷</sup>. چنین مالیاتهای رانمی‌توان به طور متناسبی با وضعیت مالی مؤدی بخوبی منطبق و سازگار کرد. بنابراین، در وضع این مالیاتها نیل به عدالت مالیاتی با دشواری قابل حصول است. گسترده کردن مبنای سیستم مالیاتی باید از اولویت بالائی

برخوردار باشد. معمولاً در کشورهای در حال توسعه مبنای مأخذ مالیات بسیار باریک و کوچک است. بنابراین، دولتها برای وصول درآمدهای مالیاتی مورد انتظار خود به نرخهای بالای مالیاتی متوسل می‌شوند. هرچه نرخ مالیاتی بالاتر باشد، اختلال در اقتصاد بخش خصوصی بیشتر شده و هزینه‌های کارآئی اقتصادی مرتبط با مالیاتها به نسبت بالاتر می‌رود. هرگاه محدودیت و اشکالاتی در کاهش درآمدهای مالیاتی در این کشورها وجود داشته باشد، کاهش نرخها صرفاً در قبال گسترش و افزایش مبنای مالیاتی میسر است. برای



انجام این امور دولتها باید به نکات زیر توجه کنند.  
۱. تغییر شکل و طراحی موفقیت‌آمیز مالیات بر کالاها و خدمات در کشورهای در حال توسعه اغلب مشتمل بر انتقال از اتکاء بر یک مبنای باریک بازرگانی بین‌المللی، بعلاوه یک مبنای تولید داخلی، به یک مبنای وسیع‌تر و گسترده‌تر مصرف داخلی است.

۲. مالیات بر ارزش افزوده<sup>۸</sup> به‌عنوان یکی از وسایل و ابزارهای مورد انتخاب در بسیاری از کشورهای در حال توسعه که در فکر تغییر و اصلاح سیستم مالیات بر فروش عمومی کالاها و خدمات‌اند محسوب می‌شود.

جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر تولیدات و فروش داخلی که خاصیت آشاری دارند می‌تواند درآمدهای مالیاتی این کشورها را به طور چشمگیری افزایش دهد و در عین حال اتکاء به مالیات بر بازرگانی بین‌المللی (مالیات بر واردات و صادرات) را نیز کاهش دهد. در نتیجه اختلالات اقتصادی به صورت قابل ملاحظه‌ای کاهش خواهد یافت. مالیات بر ارزش افزوده و انواع ساده شده آن در بسیاری از کشورهای در حال توسعه با موفقیت به اجرا درآمده است. به منظور جلوگیری از فشار مالیات بر اقشار آسیب‌پذیر و فقیر جامعه در طیف مبنای مالیات می‌توان بعضی از کالاها و خدمات مورد مصرف عامه خصوصاً خانواده‌های کم درآمد را از شمول این مالیات خارج کرد.

۳. استفاده از باصطلاح

هزینه‌های مالیاتی (معافیتها، بخشودگیها و به‌طور کلی مزیتها) مالیاتی به منظور تشویق بعضی از اهداف مشخص و معین اقتصادی و اجتماعی) به‌طور کلی و به تدریج باید کاسته شود. ساختار نرخها باید ملایم‌تر شود. جلوگیری از تندی نرخها یا باصطلاح معقول کردن آنها مشتمل بر ابعاد چندی است:

الف) کاهش تعداد و پراکندگی نرخهای تعرفه‌های گمرکی و پائین آوردن تدریجی متوسط نرخهای تعرفه‌ها به منظور کاهش اختلالات ناشی از سیاستهای بازرگانی.

ب) تعیین نرخ پایه و



اصلی<sup>۹</sup> مالیات ارزش افزوده بر کالاها و خدمات در یک طیف بین ۱۰ تا ۲۰ درصد.

ج) تعیین سه یا چهار نرخ انتخابی بر بعضی از کالاهای لوکس و غیر ضروری جامعه و بر اقلامی که در مصرف اغیاء و ثروتمندان نقش قابل توجهی دارد.

د) کاهش نرخ نهائی بالا<sup>۱۰</sup> در مالیاتهای بردرآمد بین ۳۰ تا ۵۰ درصد.

ه) تبدیل نرخ مالیات بر شرکتهای یک نرخ واحد که تقریباً بالاترین نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی معادل باشد.

گاهی تغییر و اصلاح نظام مالیاتی می تواند در راستای کاهش دادن و پائین آوردن بار و فشار مالیاتی بر طبقات فقیر باشد. برای این منظور می توان بخشی از درآمدهای خانوارهای فقیر را به میزانی تقریباً معادل تولید ناخالص سرانه و تا دو برابر آن از مینا یا مآخذ مالیات بردرآمد کسر کرد. همچنین کالاها و خدماتی را که بخش عمده هزینه خانوارهای فقیر را تشکیل می دهد از جمله مواد غذایی و محصولات کشاورزی را می توان از مینا و مآخذ مالیات بر فروش عمومی یا مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات معاف کرد. در هر حال از نظر سازمانی و مسائل اداری و اجرائی اخذ مالیات از چنین کالاهائی دشوار و غیر عملی خواهد بود.

تغییر و اصلاح نظام مالیاتی باید با نگرش سیستمی انجام پذیرد. نظر به اینکه تغییر و اصلاح نظام مالیاتی نوعاً مشتمل بر تعادل بین اهدافی چند از قبیل

درآمدزایی، کارآئی اقتصادی، عدالت و قابلیت اجرائی است، لذا اصلاح و تغییر شکل نظام مالیاتی باید سیستمی و جامع می تواند فوائد عمده ای در برداشته باشد. مثلاً کاهش در میزان تعرفه های گمرکی به منظور حصول کارآئی و تخصیص منابع هرگاه با وضع مالیات بر تولیدات داخلی و مصرف و یا به عکس همراه باشد، می تواند مانع از دست رفتن درآمدهای مالیاتی شود.

تغییر ساختار مالیاتی معمولاً اگر همراه با تقویت و بهبود در سازمان اجرائی مالیات یا اداره امور مالیات باشد

مؤثرتر خواهد بود. بهبود در سازمان اجرائی مالیاتها موضوع موردعلاقه در هر تغییر شکل و اصلاح نظام مالیاتی است. یکی از عوامل مؤثر در تضعیف سازمان اجرائی پیچیدگی بیش از حد قوانین و مقررات مالیاتی است. با ساده کردن مقررات می توان درجه همکاری و تمکین مؤدیان مالیاتی را تسهیل و بدین ترتیب در تقویت سازمان اداری و اجرائی مالیاتها قدم برداشت. تغییر و اصلاح سازمان اداری و اجرائی مالیاتها نباید صرفاً در زمینه بهبود روشهای فنی انجام کار (مثلاً بکارگیری ماشینهای محاسب الکترونیکی و یا ایجاد پرونده های اصلی هویتی و اطلاعاتی مالیاتی) باشد بلکه تغییر در ساختار روشهای مدیریت حاکم بر آن را نیز باید شامل شود تا بدین طریق کارآئی کارکنان افزایش و کم کاری و فساد کاهش یابد.

### پی نویس ها

۱. سطح مالیات: نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را سطح مالیات می نامند.
۲. ترکیب مالیات: نسبت یک مالیات به کل درآمدهای مالیاتی مثل نسبت مالیات بر درآمد شرکتهای به کل درآمدهای مالیاتی.
۳. منظور از مالیات فروش آشنایی آن است که با انتقال کالا در مسیر تولید، توزیع و مصرف در هر مرحله مآخذ مالیات قرار گرفته و مالیات پرداختی در مرحله قبل به مینای مالیات در مرحله بعد اضافه می شود و با گردش کالا در مراحل توزیع و مصرف، مآخذ مالیات بر فروش بیشتر می گردد.
4. Horizontal Equity  
عدالت افقی عبارت است از برخورد مساوی و برابر با دارندگان درآمدهای برابر و مساوی بدون توجه به منبع درآمد آنها.
5. Vertical Equity  
عدالت عمودی عبارت است از توزیع بار مالیاتی بین قشرهای غیر فقیر و ثروتمند با توجه به توانائی پرداخت آنها.
۶. مالیات بر فروش عمومی مالیاتی است که بر تمامی کالاها و خدمات مورد مبادله وضع می شود و هنگام معامله توسط فروشنده از خریدار اخذ و به دولت پرداخت می شود.
۷. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که به ارزش افزوده توسط هر مؤسسه وضع می شود و فروشندهگان هنگام فروش کالاها و خدمات خویش مالیات را بر مینای ارزش فروش اخذ و پس از کسر مالیاتهای پرداختی بابت خرید یا سایر واردهای مؤسسه از آن، باقیمانده را به دولت می پردازند.
8. Value Added Tax
9. Standard Rates
10. Top Marginal Rates

### منابع

- Tanzi, Vito., *Fiscal Policies in Economies in Transition*, International Monetary Fund, 1992.
- , *Lessons of Tax Reform*, The world Bank., 1991.
- Prest, A. R. *Public Finance in Developing Countries*, Weidenfold and Miroelson. London, 1975.
- Khalilzadeh Shirazi, Javad and Shah, Anvar. *Tax Policy in Developing Contries*, The World Bank, 1991.
- دکتر ابوطالب مهندسی و دکتر مهدی تقوی. مالیه عمومی. تهران، کتابخانه فروردین، ۱۳۷۰



یکی از اهداف این نشریه آشنا ساختن خوانندگان با مسائل و مفاهیم مالیاتی جهان امروز است. تهیه و درج مقالات و اخبار پیرامون جریان‌های مالیاتی دنیا ضرورت کامل دارد، ولی علاوه بر آن عرضه یک قاموس معتبر مالیاتی که اصطلاحات بین‌المللی این رشته را با شرح و بسط کافی منعکس سازد می‌تواند گام مؤثر دیگری در طریق نیل به این هدف به شمار آید.

در این زمینه مسأله انتخاب بسیار حائز اهمیت است. اولاً باید اثری انتخاب می‌شد که تهیه‌کنندگان آن صلاحیت علمی و حرفه‌ای لازم را به حد کمال دارا می‌بودند. ثانیاً چنان اثری باید بسیار مدرن و منطبق با آخرین تحولات جهان مالیات و کاربردهای کاملاً نوین اصطلاحات مالیاتی می‌بود. زیرا زبان مدام رو به تحول و تغییر و زاد و میر بی‌پایان است، بویژه که با رشته بسیار متحول و پرحرکتی از حیات اقتصادی کشورها همچون مسأله مالیات سر و کار داشته باشد.

شرط دیگر انتخاب این بود که فرهنگ مورد نظر پیچیده و غامض و دور از ذهن نباشد. البته این نه بدان معنی است که فرهنگ منتخب از سطح علمی نازلی برخوردار باشد. زیرا نه تنها لازمه سطح عالی علمی پیچیدگی بیان نیست بلکه بیان ساده و قابل فهم خود هنری است که از درک کامل قضایا و سلطه فکری بر مسائل مایه می‌گیرد.

با عنایت به این مقدمات توجه ما به فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی از انتشارات دفتر بین‌المللی دانش اطلاعاتی مالیاتی جلب شد که همه شرطهای پیش گفته را داراست. این مؤسسه از سابقه بسیار طولانی پژوهش تخصصی در زمینه مسائل بین‌المللی مالیاتی برخوردار است و از پژوهندگان و نویسندگان بسیار ممتاز در تهیه و نشر آثار خود بهره می‌جوید که مؤلف کتاب از جمله آنان است.

به هر حال، تا زمان انتشار ترجمه فارسی این فرهنگ، در هر شماره ترجمه شناسه‌هایی از این کتاب را در مجله به چاپ خواهیم رساند تا دست‌اندرکاران و خوانندگان علاقه‌مند از آن بهره جویند.

## اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ترجمه محمد توکل



## ABATEMENT

## تخفیف مالیاتی (اعم از معافیت و بخشودگی)

این اصطلاح وسیعاً به مفهوم کاهش و تخفیف مجاز در مالیات‌ها به کار می‌رود، و به طور خاص شامل کاهشهایی است که مبلغ مالیات متعلق را تقلیل می‌دهد، از قبیل معافیتها و بخشودگیهایی که به افراد پرداخت کننده مالیات تعلق می‌گیرد (به عنوان مثال، برای افراد تحت تکفل).

## ABATTOIR TAX → SLAUGHTERING TAX

## مالیات ذبایح ← مالیات کشتار

مالیات رایج در برخی کشورها که معمولاً عبارت است از مبلغ معینی وجه در ازاء هر رأس حیوانی که ذبح شود. این مبلغ یا نوعی مالیات بابت ارائه خدمت<sup>۱</sup> تلقی می‌شود و یاد ر نقاطی که اکثریت جمعیت از رژیم غذایی غیرگوشتی استفاده می‌کنند نوعی مالیات شبه تجملی به شمار می‌آید.

## ABILITY TO PAY PRINCIPLE → TAXABLE CAPACITY

## اصل توانایی پرداخت ← ظرفیت مالیاتی

مبلغ فرضی مالیاتی است که مؤدیان مختلف قادر به تأدیه آن به دولت خویشند و مبتنی بر این اصل است که دارندگان درآمد بالاتر یا ثروت بیشتر باید مالیات زیادتری نسبت به دارندگان درآمد پائین تر یا ثروت کمتر پرداخت کنند. به این ترتیب ظرفیت مالیاتی در مقایسه با ظرفیت اقتصادی مؤدیان مختلف مورد توجه قرار می‌گیرد و نه ظرفیت اقتصادی هر مؤدی در اوضاع و احوال مختلف. به عبارت دیگر، مسأله ظرفیت مالیاتی بیشتر به توزیع عادلانه بار مالیاتی میان مؤدیان مختلف مربوط است تا این که ابزاری باشد برای تعیین مبالغ بالفعلی که یک مؤدی معین قادر به پرداخت آن است. اصل ظرفیت مالیاتی از جمله به عنوان برهانی به منظور وضع نرخهای تصاعدی مالیاتی، وضع مالیات بر سرمایه و نیز برقراری معافیت و تخفیف مالیاتی برای فرزندان و شرایط سنی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

## ABONNEMENT, TAXE D'

## مالیات بر ارزش اوراق بهادار صادره

نوعی مالیات سالانه که بر متوسط ارزش بازار سهام و سایر اوراق بهادار صادره وضع می‌شود. در لوکزامبورگ این نوع مالیات به جای مالیات بر شرکت از شرکتهای معروف به Standard Holding Company<sup>۲</sup> اخذ می‌شود.

## ABORTIVE PROSPECTING, RELIEF FOR → EXPLORATION EXPENDITURE

## جبران مالیاتی هزینه‌های اکتشاف ناموفق ← هزینه اکتشاف

هر چند دولتها عموماً در مورد مخارج هنگفت اکتشاف نفت و سایر مواد معدنی کمک هزینه‌ای را برعهده نمی‌گیرند، ولی معمولاً از لحاظ مالیاتی نسبت به این گونه مخارج رفتار سخاوتمندانه قابل ملاحظه‌ای را در پیش می‌گیرند. اگر عملیات اکتشافی موفقیت آمیز باشد هزینه‌های

۱. ذبح حیوان

۲. شرکت هلدینگ (که متأسفانه معادل فارسی به اصطلاح دجا افتاده‌ای برای آن در ادبیات ایرانی این رشته ملاحظه نشد) عبارت است از شرکی که موضوع اصلی فعالیت آن نگهداری سهام سایر شرکتهای و مشارکت در آنها است. چنین شرکی طبعاً در اداره و کنترل شرکتهای مورد مشارکت نیز دخالت می‌کند. شرکتهای هلدینگ علاوه بر مشارکت در باقی شرکتهای، دارائیهایی دیگری نظیر انواع اوراق بهادار، لیسانس و سایر حقوق و امتیازات را جزء دارائیهایی خود دارند و از آن سود می‌جویند.

شرکت هلدینگ، استاندارد که ذکر آن در خصوص لوکزامبورگ آمده است، به موجب مقررات این کشور عبارت است از شرکی که هدف آن منحصراً مشارکت در شرکتهای داخلی و خارجی و یا مدیریت و اداره این نوع مشارکتهای باشد، مشروط بر این که به هیچگونه فعالیت صنعتی یا بازرگانی دیگری اشتغال نوزد. شرکت هلدینگ استاندارد می‌تواند انواع سهام را به هر اندازه مالک باشد و درآمد آنها را وصول کند. درآمد اوراق قرضه، لیسانس و علائم تجارتنی و امثال آن نیز در همین زمره به شمار می‌رود و مالکیت آنها برای شرکت هلدینگ استاندارد مجاز است. این گونه شرکتهای فقط تابع دو نوع مالیاتند که متمرکز بر سرمایه‌های شرکت است و هیچگونه مالیات بردرآمدی بر درآمدهای آنان وضع نمی‌شود. این دونوع مالیات عبارتند از: ۱- مالیات سرمایه‌گذاری (droit d'apport) که بر سرمایه‌های شرکت وضع می‌شود. افزایشهای بعدی سرمایه‌های شرکت نیز مشمول همین مالیات است. مالیات مذکور یک درصد است و فقط یک بار یعنی هنگام سرمایه‌گذاری یا افزایش سرمایه گرفته می‌شود. ۲- مالیات سالانه بر ارزش متوسط بازار سهام و سایر اوراق بهادار صادره توسط شرکت (taxe d'abonnement). نرخ این مالیات دو دهم درصد و حداقل آن ۲۰۰۰ فلورن لوکزامبورگ است. البته اگر سرمایه شرکت به یک میلیارد فلورن یا بالاتر برسد عنوان شرکت هلدینگ میلیاردی (holding milliardaire) پیدا می‌کند و آنگاه در مورد نوع اخیر مالیاتها احکام متفاوتی نسبت به آن جاری خواهد بود.



انجام شده را می توان جزء قیمت تمام شده برپائی معدن، چاه و امثال آن به حساب آورد. ولی اگر کار اکتشاف به نتیجه نرسد کاهش و تخفیفات مالیاتی بابت این گونه هزینه های ناموفق قابل اعطاء است.

## دکترین سوء استفاده از قانون

### ABUSE OF LAW DOCTRINE

این مفهوم در پاره ای از کشورهای غربی تابع سیستم Civil Law<sup>۳</sup> به کار می رود و با دکترین substance over form<sup>۴</sup> در سیستم حقوقی ممالک انگوساکسون مطابقت دارد. مقامات مالیاتی به دکترین سوء استفاده از قانون استناد می کنند تا براساس آن شکل های قانونی را که نشان دهنده حالت واقعی قضیه است و برحسب قانون مشمول مالیات است جایگزین شکل های قانونی مورد استفاده مؤدیان مالیاتی کنند و این شکلها را بی اعتبار سازند. همچنین این دکترین در مواردی مورد استناد قرار می گیرد که درجاتی از گریز مالیاتی یا تقلب مطرح باشد. مورد دیگر کاربرد این دکترین با موارد فوق تفاوت قابل ملاحظه ای دارد و نوعاً مربوط به حالتی است که فرم قانونی به کار رفته از سوی مؤدی متضمن حالت غیر عادی یا تصنعی بوده و پای اهداف غیر مالیاتی (نظیر مقاصد تجارتي) در میان باشد.

### ACCELERATED DEPRECIATION

## استهلاک معجل

برحسب این روش مؤدیان می توانند در سال نخست یا سالهای نخست عمر مفید اموال مورد استفاده در کسب و کار خود نظیر کارخانه و ماشین آلات، نرخ استهلاک بالاتری را در مورد این گونه اموال منظور دارند. به طور کلی مجموع کسور استهلاک مجاز طی عمر مفید اموال نباید از قیمت اموال (و در برخی کشورها از قیمت منهای ارزش اموال مستهلک شده) تجاوز کند. نتیجه اعمال روش مذکور تسریع در اثرات کسور استهلاکی است که معمولاً هدف آن افزایش نقدینگی به سبب کاهش مالیات پرداختی، و از این طریق تشویق سرمایه گذاری در سالهای اولیه عمر مفید اموال مورد نظر است. از جمله روشهای استهلاک معجل روش استهلاک مانده نزولی (declining balance depreciation method) است که نرخ مجاز استهلاک در این شیوه بیشتر از روش استهلاک به خط مستقیم (straight - line depreciation) است. شیوه دیگر استهلاک معجل روش استهلاک مانده نزولی دابل (double declining balance method) و نیز روش جمع ارقام سنوات استهلاک (sum-of-the-year-digit method) است.

### ACCESS DIVIDENDS → STAPLED STOCK

## سود سهام افزوده ← سهام پیوسته

هرگاه سهام دو یا چند شخص حقوقی جداگانه به نحوی به یکدیگر مرتبط شود که در واقع موجودیتی واحد را برای انجام مقاصد تجاری پدید آورد، چنین سهامی را سهام پیوسته می خوانند. در صورت وجود این گونه رابطه، معاملات سهام پیوسته باید توأماً صورت پذیرد. سهام پیوسته معمولاً از آن اشخاص حقوقی است که تابع قوانین و حاکمیت های جداگانه اند. از همین رومکانیزم پیوند آنها به یکدیگر باید با توجه به قوانین متبوعه همه آنها انتخاب شود. از نظر مالیاتی استفاده از این ترتیبات به دلیل آن است که سود سهام به طور مستقیم، و نه از طریق یک یا چند شرکت واسطه عاید سهامداران شود. یکی از فوائد این کار از میان برداشتن مراحل حد فاصل است که موجب تعلق مالیات می شود. فایده دیگر آن این است که سهامداران می توانند از

۳. اصطلاح مذکور در این موضع خاص به مفهوم سیستم حقوقی عمدتاً مبتنی بر قوانین موضوعه است که نقطه مقابل Common Law یعنی سیستم حقوقی عمدتاً مبتنی بر قواعد عرفی و سوابق آراء محاکم است سیستم اخیر در کشورهای انگلوساکسون رایج است و کشورهای قاره ای اروپا اغلب تابع سیستم نخست اند.

۴. ماهیت فوق شکل



امتیاز مالیاتی مربوط به سود سهام در سیستمهای مالیاتی معروف به *imputation system* استفاده کنند. طرح تشکیل سهام پیوسته را با توجه به جنبه اخیر قضیه اصطلاحاً «طرح افزایش سود سهام» و یا «برنامه سود سهامداران خارجی» نیز می خوانند.

## ACCOMODATION OCCUPIED BY EMPLOYEE → FRINGE BENEFITS

### مسکن و تسهیلات مورد استفاده کارکنان ← مزایای شغلی

منظور مزایا و منافعی است که مکمل دستمزد یا حقوق عادی به شمار می آید. مزایا ممکن است به صورت اضافات نقدی نظیر عیدی، سهم بازنشتگی بلاعوض، هزینه سفر و امثال آن باشد؛ و یا به شکل مزایای غیرنقدی مانند مسکن و تسهیلات زندگی مجانی، اتومبیل رایگان، وام با بهره نازل و نظایر آنها.

اغلب کشورها جنبه مالیاتی مزایا را ضمن مقررات مالیات بر درآمد خود منظور می کنند، ولی در معدودی از ممالک مالیات بر مزایا به طور جداگانه از مؤسسات شغلی دریافت می شود. از طرفی با این که در اغلب کشورها اتومبیل و مسکن فراهم شده از سوی کارفرما را مشمول مالیات قرار می دهند، ولی در مورد انواع دیگر مزایا رفتار آنها اختلاف قابل ملاحظه ای با یکدیگر دارد. یکی از مسائل مهم در زمینه مالیات بر مزایا این است که چگونه می توان مزایای غیرنقدی را به پول تقویم کرد. در این خصوص شیوه های چندی به کار می رود: روش قیمت عادلانه بازار، تعیین قیمت توسط سازمان مالیاتی، منظور داشتن ارزش مزایای غیرنقدی برای کارمند یا هزینه آن برای کارفرما.

## ACCOUNTING BASIS

### پایه محاسبه

عبارت است از روش محاسبه مبالغ مشمول مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده (و نیز پاره ای مالیاتهای معین دیگر مانند مالیات لیست<sup>۱</sup>).

در مورد مالیات بر درآمد، منافع مؤدی طی سال محاسباتی - و نه ظرف سال مالیاتی مربوط یا سال انجام ممیزی - تعیین و مشمول مالیات قرار می گیرد. نسبت به مالیات بر ارزش افزوده درصدی از تفاضل فروش نسبت به خرید به عنوان مالیات محاسبه می شود (که این نحوه عمل را روش پایه بر پایه یا روش تفریقی می خوانند). با این حال روش اخیرالذکر در مورد مالیات بر ارزش افزوده فقط جنبه تئوریک دارد، زیرا هیچیک از کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته اند از آن استفاده نمی کنند.

## ACCOUNTING PERIOD

### دوره محاسباتی

هر چند مالیات بر درآمد حسب معمول با مراجعه به میزان درآمد حاصل ظرف یک سال کامل مالی معین نمی شود و نسبت به افراد هم اوضاع و احوال شخصی ایشان طی همان سال مورد نظر قرار می گیرد، ولی گاهی ممکن است دوره محاسباتی دیگری انتخاب شود. اگر مؤسسه ای به طور مستمر حسابهای خود را در تاریخ معینی از سال - غیر از پایان سال مالی - ببندد، در چنین حالتی برخی سیستمهای مالیاتی اجازه می دهند که سال محاسباتی - به جای سال مالی - به منظور احتساب بدهی مالیاتی سالانه مؤدی مأخذ قرار گیرد. روش جایگزین دیگر در چنین مواردی این است که سود دو دوره محاسباتی را گرفته به تناسب، سهم سال مورد نظر را تعیین می کنند که البته این جریان ممکن

۵. در این سیستم تمام یا بخشی از مالیات بر درآمد شرکت به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی صاحبان سهام منظور می شود و می توانند آن را در مقابل مالیات متعلق به درآمد خود احتساب کنند. مثلاً در انگلستان قسمتی از مالیات بر شرکت که معادل ۲۵٪ سود ویژه قابل تقسیم بین شرکاء (سود ویژه پس از کسر مالیات) است؛ به عنوان اعتبار مالیاتی صاحبان سهام تلقی می شود. سپس هر صاحب سهمی مبلغ دریافتی بابت سود سهام را با مبلغ اعتبار مربوط به خود جمع کرده رقم مشمول مالیات از این بابت را به دست می آورد که نرخ مالیات بر درآمد مربوط به افراد (۲۵ و ۴۰ درصد) در مورد آن قابل اعمال است. پس از تعیین بدهی مالیاتی، مؤدی می تواند از اعتبار مذکور برای جبران تمام یا بخشی از آن استفاده کند - م.

۶. مالیات لیست (payroll tax) اصطلاحاً نوعی مالیات حقوقی است که با توجه به مجموع ناخالص دستمزد و حقوق و مزایای کارکنان مندرج در لیست تهیه شده توسط کارفرما تعیین و از وی دریافت می شود. این مالیات بدون توجه به وضع شخصی حقوق بگیران به نرخ واحد یا به نرخهای تصاعدی معین اخذ می شود. در کشورهایی که این گونه مالیات رایج است غالباً کارفرما خود باید از عهده آن برآید و مالیات حقوق معمولی کارکنان که از حقوق و مزایای ایشان کسر و کارسازی می شود با مالیات مورد بحث متفاوت است و پرداخت کننده اصلی آن خودکارکنان به شمار می آید - م.



است موجب اطاله کار تشخیص مالیات مؤدی شود.

در صورت تغییر تاریخ محاسباتی ممکن است لازم آید منافع مورد محاسبه به نحوی تسهیم شود که منافع بیش از ۱۲ ماه برای یک سال مالیاتی منظور نشود. در بسیاری از کشورها تغییر سال محاسباتی مستلزم موافقت مراجع مالیاتی است.

در مورد مالیاتهای دیگر نظیر مالیات بر فروش و مالیات بر لیست یک نرخ، ربط دادن مالیات به سال مالی معین از اهمیت چندانی برخوردار نیست، مگر این که از آغاز سال مالی تغییری در نرخ مالیات حاصل شده باشد.

## ایده افزایش ← گزارش کمیسیون کارتر ACCRETION CONCEPT → CARTER COMMISSION REPORT

در سال ۱۹۶۷ کمیسیون کانادائی کارتر (کمیسیون سلطنتی وضع مالیات) توصیه‌ای کرد که مفهوم کلی آن چنین است که تمامی درآمد ناخالص مؤدی را باید مأخذ مالیات قرارداد (گاهی از این قاعده به عنوان «ایده افزایش» نام برده می‌شود). برحسب این ایده پایه مالیات مؤدی باید هرگونه عواید مشمول مالیات بر درآمد معمولی را در بر بگیرد و علاوه بر آن درآمد حاصل از فروش کالاها و اقلام سرمایه‌ای، هدایا، ارث و وصیت و همچنین برخی درآمدهای قابل انتساب به مؤدی شامل درآمد شرکتهای بیمه از ذخایر بیمه نامه‌ها و نیز مزایای شغلی قابل محاسبه برای اعمال مالیات را فراگیرد و تمامی این موارد و اقلام به‌طور یکسان مشمول مالیات واقع شود.

### ACCRETION METHOD

### روش افزایش

برحسب این روش مراجع مالیاتی درآمد مشمول مالیات را با مراجعه به میزان افزایش خالص ارزش دارائیهای مؤدی ظرف یک سال - صرف نظر از موجبات و علل این افزایش - معین می‌کنند. روش افزایش خالص غالباً در مواردی که پای گریز از مالیات در میان است به منظور تعیین درآمد واقعی مورد استفاده واقع می‌شود. در برخی از کشورها کاربرد روش افزایش جنبه یک روش تکمیلی برای محاسبه عواید مؤدی را دارد، بی آن که به مسأله نامطلوب بودن وضع دفاتر و سوابق مالیاتی وی توجه شود. ارزش خالص دارائی مؤدی (دارائیها منهای بدهیها) در تاریخهای معین - فرماً در آغاز و پایان سال مالیاتی - مورد مقایسه قرار می‌گیرد و درآمد مشمول مالیات آن دوره محاسبه می‌شود که عبارت است از افزایش خالص ثروت مؤدی بین دو تاریخ مورد مقایسه بعلاوه مخارج و مصارف شخصی وی و اقلام نظیر آن. برخی از دریافتهای مؤدی که از شمول مالیات خارج است، یا درآمدهائی که تابع انواع دیگر مالیات است - نظیر مالیات بر هدایا و ارث و وصیت - ممکن است در این گونه محاسبه جزء اقلام قابل کسر شناخته شود.

### ACCRUAL BASIS

### مبنای تعلق

روش تعیین درآمد که طبق آن درآمدها پس از تعلق به مؤسسه - و نه در زمان دریافت عملی آن - به حساب گرفته می‌شود و هزینه‌ها نیز هنگام انجام مخارج منظور می‌شود و نه در زمانی که عملاً ارقام هزینه پرداخت می‌شود. با این حساب فروش نسبه در سال معین را ظرف همان سال به حساب منظور می‌کنند ولو این که پرداخت وجه عملاً پس از پایان سال صورت پذیرد.

### ACCUMULATED EARNINGS TAX

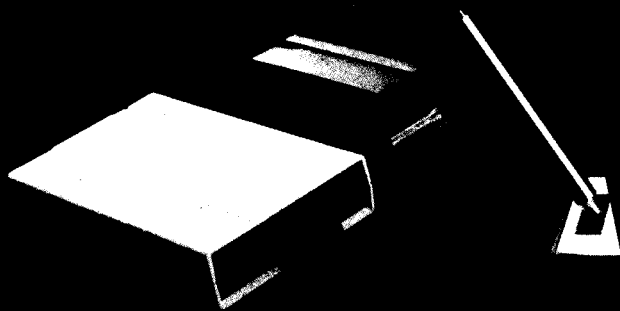
### مالیات عواید انباشته

در ایالات متحده امریکا مالیات ویژه‌ای بر آن دسته از شرکتها که از سود سالانه خود مبالغی زائد بر نیاز منطقی مؤسسه نگاهداری می‌کنند (و از تقسیم آن به عنوان سود سهام خودداری می‌کنند) وضع شده است. مالیات بر عواید انباشته نسبت به درآمد مشمول مالیات تقسیم نشده، علاوه بر مالیات بر درآمد شرکت، گرفته می‌شود. مشابه همین مالیات در تعدادی از کشورهای دیگر تحت عناوین مختلف وجود دارد.



# لاب کامپیوتر

«مرکز ارائه سیستم‌های مالی و اداری»



BARCODE READER B 150 Series



TIME RECORDER 3001 Series

## نرم افزار

- ۱- سیستم پرسنلی - حقوق و دستمزد برای کارخانجات صنعتی
- ۲- سیستم کنترل موجودی انبار برای کارخانجات صنعتی
- ۳- سیستم حسابداری مالی و صنعتی و قیمت تمام شده
- ۴- سیستم دارائی‌های ثابت و محاسبه ارزش دفتری - استهلاك
- ۵- سیستم دفاتر و اوراق برگ سهام
- ۶- سیستم بانک اطلاعاتی ABC - FBC سیستم پیگیری سفارشات
- ۷- سیستم کنترل ورود - خروج کارکنان و محاسبات اتوماتیک ساعات کارکرد کارکنان (وقت‌نگار)
- ۸- سیستم نرم‌افزاری برای بایگانی
- ۹- سیستم آزمایشگاههای طبی حسابداری آزمایشگاه و پاسخ کامپیوتری نتیجه آزمایش
- ۱۰- سیستم پذیرش بیمارستانها و حسابداری بیمارستانها

## سخت افزار

\* ارائه کامپیوترهای شخصی و لوازم و قطعات  
مصرفی و جانبی با تضمین یکساله و خدمات بعد از  
فروش و ارائه سیستمهای XT و AT و PS2 صدرد  
کامپتیبیل با IBM نصب سیستم شبکه Lan  
NET WORK, LAN - DOS - OS/2 NOVELL  
- CAM - CAD - XENIX - OA  
\* دستگاههای وقت‌نگار - جهت کنترل انبار - ورود و  
خروج پرسنل بارکد خوان - وقت‌نگار - دستگاه  
ساعت کارت‌زنی

Code Reader, Bar Code

دفتر فروش: ۷۶۵۵۸۳ - ۷۴۲۳۵۸۶ - ۷۶۶۷۳۵ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۵۸۵  
دفتر سرویس و خدمات پس از فروش: ۷۶۲۶۸۹ فاکس: ۷۶۲۴۱۴

لاب کامپیوتر

وارثان بی‌شمار کشور پهناور اتحاد جماهیر شوروی و اعمار اروپایی آن اکنون که نظام سوسیالیستی را ترک گفته و گام در راه سرمایه‌داری و اقتصاد آزاد نهاده‌اند، برحسب طبیعت این اقدام ناگزیر باید نهایت بیشتری نسبت به امر مالیات و مالیات‌گیری مبذول دارند.

اخبار و اطلاعات راجع به این رشته از فعالیتهای ممالک مذکور - همانند سایر تحولات اقتصادی و اجتماعی این کشورها - بسیار جالب، و توجه برانگیز است. از همین رو ما خواهیم کوشید در هر شماره گزیده‌هایی از اخبار و تازه‌های مالیاتی این بخش از جهان را در اختیار خوانندگان خود قرار دهیم. در شماره نخست پیرامون مالیات بر شرکتها در بزرگ‌ترین عضو این جامعه یعنی جمهوری روسیه سخن خواهیم گفت.

## اردوگاه سابق شرق

و

### مسأله مالیات

جدید و مقررات اجرائی آن راه حل میانه‌ای اتخاذ شد که در سطور بعد به آن اشاره خواهیم کرد.

مالیات بر شرکتها در فدراسیون روسیه در ماههای آخر سال ۱۹۹۱ ناظران شاهد مناقشه و

اختلاف نظر بین دولت و پارلمان روسیه بر سر مسائل مالیاتی بودند. نخست پارلمان قانونی را به نام «قانون مالیات بر درآمد مؤسسات» وضع کرد که مورد رضایت دولت نبود. پس از گفتگوی بسیار قانون دیگری به نام «قانون سود مؤسسات و سازمانها» به تصویب رسید. این قانون که حاصل مصالحه بین دولت و مجلس بود از یکم ژانویه ۱۹۹۲ لازم‌الاجراء شناخته شد.

این مناقشه به طور عمده بر سر دو مسأله متمرکز بود. نخست این که پارلمان خواهان نرخهای بالاتر مالیاتی بود و در عوض دولت بر این عقیده اصرار می‌ورزید که در دوران انتقالی<sup>۱</sup> باید نرخهای نازلتری را وضع کرد تا همراه سایر انگیزه‌ها، مشوق سرمایه‌گذاری بیشتر مؤسسات داخلی در اقتصاد ملی باشد. قانون دوم بر این فلسفه مبتنی است که تشویق پس‌انداز، تشویق شرکتها به سرمایه‌گذاریهای جدید را در پی خواهد داشت.

دومین اختلاف بر سر احتساب دستمزدها به عنوان رقم قابل کسر از درآمد ناویژه بروز کرد. مجلس در این باب نظر منفی داشت و معتقد بود که نباید دستمزد و حقوق را به عنوان اقلام قابل کسر در محاسبه سود مشمول مالیات به حساب آورد. قانون نخست یعنی قانون راجع به مالیات بر درآمد مؤسسات بر همین پایه تنظیم شده بود. نظر دولت درست خلاف این بود و عاقبت براساس قانون

#### مشمولان مالیات

مشمولان قانون جدید رامی‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

۱. اشخاص حقوقی روسی بابت درآمدهائی که در قلمرو<sup>۲</sup> فدراسیون روسیه یا سایر کشورها تحصیل می‌کنند.
۲. اشخاص حقوقی خارجی بابت درآمدهائی که از منابع روسی به دست می‌آورند. این گروه خود به دو دسته تقسیم می‌شوند:

اول شرکتهائی که در قلمرو فدراسیون روسیه دارای مؤسسه ثابتند.

مؤسسه ثابت از نظر قانون جدید هر گونه دفتر، اداره، نمایندگی یا محل دیگری است که به منظور انجام فعالیت اقتصادی تأسیس شده باشد.<sup>۳</sup>

دوم شرکتهائی که فاقد مؤسسه ثابت در قلمرو جمهوری روسیه‌اند. این دو گروه شرکتهاى خارجی در بسیاری از جهات تابع احکام متفاوتی هستند که در این مقاله به پاره‌ای از این تفاوتها اشاره خواهیم کرد.

ضمناً شرکتهاى بیمه و بانکها و شرکتهاى شخصی<sup>۴</sup> از شمول این قانون خارج و تابع مقررات جداگانه‌ای هستند.



## انواع درآمدهای مشمول مالیات

از لحاظ نوع درآمد قانون جدید هرگونه درآمدی را در برمی‌گیرد. البته همان طور که گفتیم بانکها و شرکتهای بیمه مشمول مقررات جداگانه‌اند که این جدائی طبعاً درآمدهای حاصل از عملیات بانکی و بیمه‌ای را نیز در برمی‌گیرد.

ضمناً شمول قانون نسبت به انواع درآمدها دلیل برآن نیست که همه آنها تابع نرخ واحد و حکم واحدی باشند بلکه برای برخی از آنها احکام جداگانه و رفتار مجزائی مقرر است که هر یک را در جای خود ذکر خواهیم کرد.

حکم عام قانون به درآمد حاصل از محصولات و مصنوعات و هرگونه کالا و خدمات مربوط است. این حکم فروش احتمالی دارائیه‌ها و اموال ثابت مؤسسه را نیز شامل می‌شود.

برخی از انواع دیگر درآمدهای مشمول قانون به شرح زیر است:

- سود سهام، بهره اوراق قرضه و سایر اوراق بهادار؛

- درآمد حاصل از مشارکت در سایر مؤسسات؛

- درآمد کازینوها، ماشینهای قمار، اجاره ویدئو و نظایر آنها؛

- درآمد حاصل از نمایش فیلم، تئاتر، مراسم ورزشی، جشن، کاباره، و امثال آنها.

## محاسبه مالیات

در محاسبه درآمد ناخالص شرکت انواع عواید حاصل را منظور می‌دارند. ولی همان گونه که خاطر نشان شد در محاسبه سود مشمول مالیات نسبت به برخی از آنها رفتار جداگانه‌ای در پیش می‌گیرند.

درآمد نوع نخست، یعنی آنچه از فروش فرآورده‌ها و کالاها و خدمات به دست می‌آید، بدون منظور کردن مالیات ارزش افزوده<sup>۵</sup> و مالیات غیرمستقیم محاسبه می‌شود، و از آن هزینه تولید و سایر هزینه‌ها و کسور مربوط کسر و سود پایه مالیات به دست می‌آید.

در این محاسبه دونوع درآمد دیگر نیز گنجانیده می‌شود. نخست درآمد حاصل از فروش احتمالی اموال و دارائیه‌های شرکت که همانند فروش کالا تلقی می‌شود. دوم درآمدهائی که شرکتهای روسی از منابع خارج از کشور به دست می‌آورند، اعم از این که از محل فروش کالا و خدمات حاصل شود و یا به صورت سود سهام

و بهره اوراق بهادار و درآمد واگذاری امتیازات و یا هر درآمد دیگری غیر از آن باشد.

در این مقام طبعاً مقوله مالیات مضاعف به خاطر می‌آید. مؤدی روسی می‌تواند مالیاتهای پرداختی در کشورهای خارجی را به عنوان اعتبار مالیاتی منظور دارد؛ البته تا حد مالیات متعلق به همان درآمد خاصی که در خارج مشمول مالیات قرار گرفته است.

چون سخن از کسور در احتساب سود پایه مالیات به میان آمد بد نیست به چند مطلب اشاره کنیم:

۱. هزینه حقوق و دستمزد. در مقدمه مقاله گفتیم که این مسأله یعنی احتساب حقوق و دستمزد به عنوان رقم قابل کسر در تعیین سود مشمول مالیات یکی از موارد اختلاف بین پارلمان و دولت روسیه بود. مجلس در این خصوص نظر منفی و

دولت نظر مثبت داشت، و عاقبت طرفین بر سر طریق میانه‌ای مصالحه کردند. آن شیوه میانه چنین است که دستمزدهای پرداختی یک مؤسسه تا حد جدول حقوق و دستمزد در هر سال قابل کسر از درآمد شرکت برای محاسبه سود ویژه است. شرکتهای می‌توانند تا چهار برابر این میزان را به کارکنان خود دستمزد بدهند، اما در آن صورت نمی‌توانند مبالغ پرداختی اضافی را از درآمد شرکت برای محاسبه مالیات کسر کنند بلکه باید آنرا از محل سود ویژه

**مؤدی روس می‌تواند مالیاتهای پرداختی در کشورهای خارجی را به عنوان اعتبار مالیاتی منظور دارد البته تا حد مالیات متعلق به همان درآمد خاصی که در خارج مشمول مالیات قرار گرفته است**

پس از وضع مالیات تأمین کنند. هدف از این مقررات آن است که عامل باز دارنده‌ای در راه افزایش پایان ناپذیر دستمزدها پدید آید.

۲. استهلاکات. قانون از این بابت صراحتی ندارد، ولی در عمل روش استهلاک به خط مستقیم<sup>۶</sup> رایج است.

۳. اندوخته‌ها. شرکتهای می‌توانند مبالغی به عنوان اندوخته مؤسسه و نیز تأمین صندوق ویژه‌ای برای پرداخت وجوهی نظیر حق بیمه‌های اجتماعی کارکنان منظور دارند و این مبالغ را از درآمد ناویژه شرکت کسر کنند، مشروط بر این که این اندوخته‌ها از رقمی معادل ۵۰ درصد سود ویژه مشمول مالیات تجاوز نکند و کل اندوخته‌ها از ۲۵ درصد سرمایه اسمی شرکت بالاتر نرود.

۴. انتقال زیان سنواتی. شرکتهای حق انتقال زیانهای سنواتی راطی یک دوره پنجساله دارند، به شرط آنکه از همه اندوخته‌های خود برای جبران زیان استفاده کرده و این اندوخته‌ها تکافوی چنین منظوری را نکرده باشد.



## محاسبه مالیات در مورد انواع خاص درآمدها

درآمد شرکتهای روسی به عنوان سود سهام، بهره‌اوراق قرضه و سایر اوراق بهادار پس از کسر هزینه‌های مربوط به این درآمدها مقطوعاً به نرخ ۱۵ درصد مشمول مالیات است که به عنوان مالیات تکلیفی در منبع اخذ می‌شود. البته سود اوراق بهادار دولتی کلاً از مالیات معاف است.

حکم فوق در مورد سود حاصل از مشارکت در سایر مؤسسات مستقر در قلمرو روسیه نیز جاری است و در مورد این درآمد نیز مالیات تکلیفی ۱۵ درصد حاکم است.

در مورد درآمد حاصل از کازینو، ماشینهای قمار، اجاره ویدئو و نظایر آن نیز به همین نحو هزینه‌های مربوط از درآمد کسر و سود

مشمول مالیات به دست

می‌آید. اما در این مورد

نرخ سنگین ۷۰ درصد

به کار برده می‌شود.

سود حاصل از

نمایش فیلم، تئاتر،

مسابقات ورزشی،

کسرت، کاباره و امثال

آن پس از کسر هزینه‌های

مربوط به نرخ ۵۰

درصد مشمول مالیات

است.

البته تمامی این موارد راجع به درآمدهای حاصل از منابع روسی است، وگرنه هرگونه درآمد شرکتهای از منابع خارج، همان طور که گفتیم، ضمن درآمد کل شرکت (نظیر درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات) منظور می‌شود و در مجموع مشمول مالیات شرکت قرار می‌گیرد.

## محاسبه مالیات شرکتهای خارجی

آنچه در بحث فوق ذکر کردیم در مورد شرکتهای خارجی دارای مؤسسه ثابت در قلمرو روسیه (نسبت به درآمدهایی که از منابع روسی به دست می‌آورند) نیز جاری است. ولی باقی شرکتهای خارجی که در قلمرو فدراسیون روسیه مؤسسه ثابت ندارند، اگر درآمدهایی از منابع روسی کسب کنند به شرح زیر مشمول مالیات است:

- درآمد حاصل از سود بهره به نرخ ۱۵ درصد.

- درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات به نرخ ۲۰ درصد.

- درآمد حاصل از فعالیت حمل و نقل بین‌المللی به نرخ ۶ درصد.

مالیتهای یادشده همه‌چیزه تکلیفی داشته و در منبع اخذ می‌شود.

لازم به تذکر است که معاملات بازرگانی خارجی اعم از صادرات و واردات از مالیات معاف است. معاملات پایاپای نیز همین حکم را دارد. در مورد این معاملات فرض بر این است که درآمد حاصل منبع روسی ندارد. به همین مناسبت اگر کالای مورد داد و ستد از انبارهای متعلق به شرکت خارجی در قلمرو روسیه و یا تحت اجاره وی در این مملکت معامله شود، آنگاه معافیت فوق جاری نبوده و درآمد حاصل منبع روسی پیدا می‌کند. منظور این است که شرکت خارجی در خصوص صادرات و واردات در قلمرو روسیه به عملیات بازرگانی پرداخته باشد.

## سایر نرخها

بیشتر گفتیم که عملیات بانکی و بیمه از شمول قانون مورد بحث خارج است. نرخ مالیاتی بانکها و شرکتهای بیمه ۳۰ درصد است. بانکهای بازرگانی در صورتی که حداقل پنجاه درصد از وامهای سالانه خود را به کشاورزان و سایر تولیدکنندگان مواد



کشاورزی داده باشند مشمول مالیات نازل تر ۲۰ درصدند.

در مورد سود سهام و بهره اوراق بهادار پرداختی از سوی بانکهای روسی به بانکهای خارجی (با اذن بانک مرکزی فدراسیون روسیه) مالیات ۱۸ درصد پیش‌بینی شده است.

## معافیتها و انگیزه‌ها

معافیتها و انگیزه‌های مالیاتی که ضمن قانون راجع به سود مؤسسات و سازمانها پیش‌بینی شده از اهداف اقتصادی و اجتماعی برخوردار است. اهم این معافیتها به شرح زیر است:

مبالغ قابل کسر از سود مشمول مالیات:

- هزینه نوسازی، گسترش و مدرنیزه کردن مؤسسه.

- هزینه تأسیسات و تسهیلات جدید به منظور افزایش تولید نفت،

مواد غذایی و کالاهای مصرفی و تجهیزات مخصوص تهیه

فرآورده‌های کشاورزی و تولید دستگاههای طبی.

- ۳۰ درصد از هزینه ساخت تسهیلات مربوط به حفاظت محیط زیست.



- هزینه تأسیس مؤسسات پزشکی، فرهنگی و آموزشی.  
 - کمکهای خیریه تا میزان ۲ درصد سود مشمول مالیات.  
 - ۵۰ درصد از هزینه به خدمت گرفتن افراد معلول (در صورتی که تعداد این گونه افراد کمتر از ۵۰ درصد پرسنل مؤسسه نباشد).  
 انگیزه‌های مالیاتی برای شرکتهای کوچک. ضابطه تشخیص شرکتهای کوچک از لحاظ اعمال انگیزه‌های مالیاتی مورد نظر بدین شرح است:  
 - در مورد شرکتهای صنعتی و ساختمانی، هر گاه تعداد کارکنان شرکت از ۲۰۰ نفر بیشتر نباشد.  
 - در مورد مؤسسات پژوهشی و علمی، در صورتی که شمار پرسنل آن از ۱۰۰ نفر تجاوز نکند.  
 - شرکتهای غیر تولیدی با حداکثر ۵۰ شاغل.  
 - مؤسسات خرده‌فروشی با حداکثر ۱۵ شاغل.  
 شرکتهای کوچک با مشخصات فوق هر قسمت از درآمد خود را

دیگری اشاره می‌کنیم و آن اعمال نرخ ۲۵ درصد در مورد شرکتهائی است که کل سرمایه آن با مشارکت خارجیان تأمین شده باشد، حال آنکه نرخ کلی مالیات بر شرکتها ۳۲ درصد است. این امر در واقع نوعی تشویق برای جلب سرمایه‌های خارجی به شمار می‌رود شرکتهای خارجی از لحاظ برخی تکالیف دیگر نیز وضع مطلوبتری را در مقایسه با شرکتهای روسی دارا هستند. از جمله، این که شرکتهای روسی ناچارند مالیات سالانه خود را به صورت پیش پرداخت ضمن سال و به اقساط تأدیه کنند. این شرکتها باید هر روز ۱٪ مالیات بر آوردی خود را برای هر دوره سه ماهه بپردازند. ولی اگر شرکتی با مشارکت سرمایه‌های روسی و خارجی تشکیل شود این بار قدری سبک‌تر می‌شود. چنین شرکتی باید مالیات خود را در چهار قسط سه ماهه، و هر قسط را تا پانزدهم آخرین ماه هر دوره سه ماهه بپردازد.

اگر سرمایه شرکت مقیم روسیه کاملاً متعلق به خارجیان باشد، بکلی از پیش پرداخت مالیات معاف است و مالیات هر سال خود را می‌تواند تا پانزدهم مارس سال بعد تأدیه کند. گذشته از این، ضمن قراردادهای منعقد با دول خارجی نیز ممکن است پاره‌ای امتیازات و معافیت‌های بیشتری به شرکتهای تابعه دولت طرف قرارداد داده شود. چنانکه در مورد مالیات تکلیفی قابل اخذ از درآمد شرکتهای خارجی بابت سود سهام و بهره‌اوراق بهادار و واگذاری حقوق و امتیازات، تخفیفاتی ضمن قراردادهای منعقد با بسیاری از کشورهای اروپائی پیش‌بینی شده است. این تخفیفات از ۲۵ تا ۱۰۰ درصد مالیات متعلق را در بر می‌گیرد. قابل ذکر این که اکثر قراردادهای مذکور در عهد حکومت شوروی بسته شده و دولت جمهوری روسیه پای‌بندی خود را به مفاد آنها اعلام داشته است.

### پی‌نوئیسها

۱. منظور از دوران انتقالی دوره‌ای است که از دوم ژانویه ۱۹۹۲ با الغاء سیستم قیمت‌های ثابت آغاز شده است.
۲. ازوازه قلمرو مفهوم وسیع حقوقی آن مورد نظر است که علاوه بر بخشی، آبهای سرزمینی (به معنی اعم آن) و فلات قاره و منطقه اقتصادی رانیز دربر می‌گیرد.
۳. چنانکه دیده می‌شود قانون مورد بحث خود را با اصطلاح رایج اقامتگاه و مقیم بودن آشنا نکرده و به جای آن مفهوم «مؤسسه ثابت» را به معنائی که گفتیم مطرح کرده است.
۴. منظور از شرکت شخصی شرکتی است که تمام سرمایه آن متعلق به یک فرد است. با این گونه شرکتها مانند یک فرد رفتار می‌شود، و تابع مقررات مربوط به مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی است.
۵. در محاسبه مالیات ارزش افزوده بهای فروش کالاها و خدمات مشمول مالیات (قبل از منظور کردن مالیات ارزش افزوده اما با احتساب سایر مالیاتهای غیرمستقیم) پایه مالیات قرار می‌گیرد. نرخ کلی این مالیات ۲۸ درصد و در مورد کالاهائی که با قیمت کنترل شده فروخته می‌شود ۲۱/۸۸ درصد است. صادرات از مالیات بر ارزش افزوده معاف است.
۶. در این روش قیمت اولیه اموال مورد نظر به نرخ ثابتی در سالهای مختلف مورد استهلاك قرار می‌گیرد. مثلاً اگر قیمت دارائی ۱۰۰ و نرخ استهلاك ۱۰ درصد باشد، ارزش این دارائی ظرف ۱۰ سال مستهلك می‌شود.

### منابع

1. Konstantin Ivantsov, "Taxation in Russia", *Central and East European Tax Reports*, Volume 1, No. 1 (30 March 1992), 1 - 5.
2. Russia, *Competing Profit tax Laws?*, *Tax News Service*, Volume 26, No. 11 (3 June 1992), 169.
3. *International Tax Handbook 1992* (Amsterdam, IBFD Publications, 1992) pp. 281 - 284.
4. *Supplementary Service to European Taxation 1992/10* (Amsterdam, IBFD Publications, 1992), Section A, Russia, PP. 1 - 4.
5. Susan M. Lyons, *International Tax Glossary*, 2nd. ed. (Amsterdam, IBFD Publications, 1992), pp. 72 - 73, 234.

صرف مدرن کردن دارائیهای سرمایه‌ای مؤسسه و استفاده از تکنولوژی جدید کنند از مالیات معاف خواهد بود. و اگر این شرکتها به امر تولید و عمل آوردن فرآورده‌های کشاورزی، کالاهای مصرفی و مواد ساختمانی بپردازند و ۷۰ درصد درآمد آنها از محل این گونه فعالیتها حاصل شود، چنین شرکتی از یک معافیت کامل مالیاتی دوساله از تاریخ ثبت در دفتر تجارتي برخوردار خواهد شد. این معافیت در مورد شرکتهایی که از انحلال یا تجدید سازمان شرکتهای دیگر پدید آمده باشند و یا شعبه یا شرکت فرعی شرکتهای موجود باشند، اعمال نمی‌شود. و اگر شرکت استفاده کننده از این معافیت ظرف سه سال فعالیت خود را متوقف سازد آنگاه کل مبلغ مالیات برای تمام دوره از آن مطالبه خواهد شد.  
 انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌های خارجی. در پایان بحث راجع به انگیزه‌های مالیاتی به‌مورد



فروش اعتباری تجهیزات صنعتی، بازرگانی و علمی؛ بهره‌ اوراق بهادار دولتی؛ بهره‌ دریافتی مؤسسات دولتی؛ بهره‌ وامهای دریافتی مؤسسات خصوصی بر اساس قراردادهای مالی دو کشور، به شرط آنکه مهلت بازپرداخت زیر پنج سال باشد.

- درآمد واگذاری حقوق و امتیازات: ۳ درصد برای اخبار مطبوعاتی؛ ۵ درصد در مورد حق تألیف و تصنیف؛ ۱۰ درصد برای لیسانس، علائم تجارتي، مدلها، نرم افزار، دانش فنی و کمکهای فنی؛ ۱۵ درصد بابت دیگر انواع درآمد واگذاری حقوق و امتیازات.

- درآمد حاصل از واگذاری منافع (معاملات خاصی که می‌توان آن را به اجاره محصول باغهای میوه تشبیه کرد) و حقوق دارندگان سهام در شرکتهای مقیم: ۱۵ درصد. در صورتی که میزان واگذاری حداقل معادل ۲۵ درصد سهام باشد: نرخ مالیاتی حداکثر ۱۰ درصد.

۲. قرارداد همچنین مقرراتی درباره اجتناب از اخذ مالیات مضاعف دارد و طرفین اعتبارات مالیاتی بابت مالیات پرداختی در منبع به نفع مؤدیان داخلی پیش‌بینی کرده‌اند.

## از گوشه و کنار جهان

آن از این قرار است:

۱. حداکثر نرخهای مالیاتی در کشور منبع درآمد:

- سود سهام: ۱۵ درصد. و اگر دریافت کننده درآمد مالک حداقل ۲۵ درصد سرمایه شرکت پرداخت کننده باشد حداکثر نرخ مالیاتی ۱۰ درصد است.

- در آمد بهره: ۱۲/۵ درصد. موارد زیر از معافیت مالیاتی برخوردار است: بهره

آرژانتین:

قرارداد جامع مالیاتی با اسپانیا

این قرارداد که یک سال پس از مبادله اسناد تصویبی لازم‌الاجراء می‌شود، به طور عمده بر اساس کنوانسیون نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم شده است. نکات مهم

امریکای مرکزی:

قراردادهای گمرکی

هندوراس، السالوادور و گواتمالا توافق کردند که حداکثر تعرفه گمرکی در روابط بازرگانی این کشورها ۲۰ درصد باشد. این قرارداد از اول سال ۱۹۹۳ قابل اجرا است. انتظار می‌رود نیکاراگوا و گواتمالا نیز به آن ملحق



شوند. علاوه بر این، هندوراس و السالوادور جداگانه قراردادی در مورد لغو موانع گمرکی و تحکیم روابط مالی و بهبود تأسیسات زیر بنایی بندری منعقد ساختند.

اندونزی:

انگیزه‌های مالیاتی برای مشارکتهای نفت و گاز

پترامین (شرکت نفت و گاز دولتی اندونزی) طبق مصوبات جدید خود اعلام داشت، شرکت‌های خارجی که قراردادهای جدید مشارکت برای بهره‌برداری از نفت و گاز با اندونزی منعقد کنند می‌توانند از مزایای زیر برخوردار شوند:

- استفاده از روش استهلاک سریع (معتدل) در مورد تأسیسات بهره‌برداری از گاز طبیعی؛

- تخفیفات مالیاتی بیشتر در مورد سرمایه‌گذاری برای نفت و گاز به منظور بازیافت هزینه‌ها؛

- روش قبلی مشارکت که طبق آن به هر نسبت تولید بالا می‌رفت درصد برداشت شریک خارجی پائین‌تر می‌آمد، ملغی شده است؛

- سهم شرکت‌های خارجی از مشارکتهای نفت و گاز در مناطق جدید مرزی کشور افزایش بیشتری پیدا کرده است.

بازار مشترک:  
مالیات کامیونها

کمیسیون بازار مشترک با پیشنهاد بستن مالیات بر کامیونها موافقت کرد.

کشورهای عضو با برقراری این مالیات می‌توانند هزینه حفظ راهها را تأمین کنند. این مالیات همچنین هدفهای حفاظت محیط زیست را نیز دنبال می‌کند. طبق این طرح کشورهای عضو می‌توانند مالیاتی بر کامیونهای از ۱۲ تن به بالا وضع کنند که مبلغ آن به ترتیب افزایش ظرفیت کامیون بالا می‌رود. این مالیات از ۳۱ اکتوبر و تا ۱۹۲۹ اکتوبر در سال (برای لاریهای ۴۰ تن به بالا) بالغ می‌شود.

به موجب این طرح همچنین آن دسته از کشورهای عضو که هنوز برای استفاده از جاده‌ها مالیاتی نمی‌گیرند، این سیستم را برقرار خواهند ساخت.

در صورت تصویب طرح توسط شورای بازار مشترک، رژیم مالیاتی فوق از اول سال ۱۹۹۴ اجراء خواهد شد.

بوروئندی:

معافیت مالیاتی در سراسر کشور

رژیم منطقه آزاد مالیاتی در سراسر کشور برقرار شده است. مؤسسات داخلی و خارجی در صورتی که کالاهای غیر سنتی و صرفاً برای صادرات تولید کنند می‌توانند از رژیم جدید استفاده کنند. به موجب این رژیم معافیت کامل ده ساله در مورد مالیات بردرآمد چنین مؤسساتی پیش‌بینی شده و پس از ده سال هم فقط نرخ مالیاتی ۱۵ درصد در مورد آنها جاری خواهد بود. سود سهام پرداختی نیز بگلی از مالیات معاف است. هدف این رژیم جلب سرمایه‌ها به منظور توسعه صنایع صادراتی است.

تایلند:

بانکوک، مرکز مهم مالی دنیا

طرح جدید وزارت دارائی و بانک مرکزی تایلند به نام «تسهیلات بانکی بین‌المللی بانکوک» (BIBF) منتشر شد. هدف این طرح تبدیل بانکوک به یک مرکز عملیات بین‌المللی مالی است. برای این کار انگیزه‌های مالیاتی و غیر مالیاتی پیش‌بینی شده است. بانکهای تایلند و شعب بانکهای خارجی می‌توانند با کسب پروانه واحدهای بانکی تحت پوشش این طرح تأسیس کنند و به عملیات مالی بین‌المللی بپردازند.

نکات اساسی طرح از این قرار است:

وامهای ارزی که از طریق این واحدها ترتیب داده می‌شود از هر گونه مالیات معاف است، به شرط آنکه وارد کردن پول برای استفاده مشتری لازم نباشد. اگر وام برای استفاده مشتریان داخلی لازم باشد و پول وارد کشور شود، این قسمت از عملیات مشمول مالیات بر شرکت به نرخ ۱۰ درصد خواهد بود. حال آنکه، مالیات بر شرکت معمولی ۳۰ درصد است.

- مالیات بهره وامهای خارجی ۱۰ درصد است (به جای ۱۵ درصد برای سایر مؤسسات بانکی)

- واحدهای بانکی موضوع طرح از مالیات ویژه ۳/۳ درصد بانکهای محلی معاف‌اند.

- این واحدها می‌توانند به عملیات وامدهی داخلی و بین‌المللی بپردازند و هر گونه معاملات ارزی را انجام دهند.

بانک مرکزی در نظر دارد حداقل ۱۵ تا ۲۰ پروانه برای تأسیس این گونه واحدها



صادر کند. وزارت دارائی تایلند سه مرحله را برای رسیدن به هدفهای دولت در این زمینه اعلام داشته است:

مرحله اول) تبدیل تایلند به یک مرکز مالی برای توسعه اقتصادی کشورهای کامبوج، لائوس و ویتنام.

مرحله دوم) تبدیل کشور به یک مرکز مالی محدود بین‌المللی.

مرحله سوم) ایجاد یک مرکز عمده مالی جهانی شبیه آنچه در لندن وجود دارد.

### تونگا:

#### مالیات بر معاملات ارز

در مجمع الجزایر تونگا (جنوب غربی اقیانوسیه نزدیک فیجی) مالیاتی به نرخ ۷ درصد بر تمامی معاملات خرید و فروش ارز وضع شده است. معاملات دولتی و بین بانکیها از این مالیات معاف است.

### دانمارک:

#### گزارش کمیته رفوم مالیاتی

ایسن کمیته در گزارش خود خواهان اصلاحات چندی به ویژه در زمینه مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی شده است. نرخ مالیات اشخاص حقیقی جزء سنگین‌ترین نرخهای مالیاتی دنیا به شمار می‌رود (از ۵۱ تا ۶۸ درصد). کمیته کاهش این نرخها را از ۴۰ تا ۵۸ درصد توصیه کرده است. نرخ حداکثر برای درآمدهای از ۲۳۰۰۰۰۰ کرون در سال به بالا است.

در این گزارش افزایش حداقل درآمد معاف از مالیات افراد از ۳۵۰۰ کرون به ۵۸۰۰ کرون در ماه توصیه شده

است. ولسی در مقابل برای ارقام هزینه‌های قابل کسر مؤدی در محاسبه مالیات (نظیر هزینه ایاب و ذهاب و غیره) محدودیتهائی پیش‌بینی شده است.

نکته جالب دیگر در این گزارش توصیه برقراری مالیاتهای جدیدی در ارتباط با حفاظت محیط زیست است که قرار است کاهش درآمد حاصل از اجرای این توصیه‌ها را جبران کند.

### ویتنام:

#### بورس بازی براملاک و مالیات بر اراضی

در کشور ویتنام املاک و اراضی از لحاظ حقوقی متعلق به دولت است که حق استفاده بلند مدت از آن را برای کشاورزی، سکونت و به عنوان محل کار و حرفه به استفاده کنندگان واگذار می‌کند. دارنده این حق هم می‌تواند حق استفاده خود را به دیگران منتقل کند. در این خصوص بورس بازی بر املاک و اراضی بالا گرفته است.

دولت برای مقابله با این وضع فرمانی صادر کرده که طبق آن مالیاتهای سنگین بر املاک وضع شده است. مبنای مالیات نرخهای مالیات کشاورزی است. در مناطق شهری مالیات بین ۳ تا ۲۵ برابر نرخهای مالیات کشاورزی تعیین شده و در دهات و نواحی کوهستانی این نرخ بین ۲ تا ۳ برابر نرخهای مالیات کشاورزی است.

نماینده‌گیهای دیپلماتیک، سازمانهای بین‌المللی و افراد خارجی از این مالیات معافند، مشروط بر اینکه از ملک فقط برای اقامت استفاده کنند. ولی مؤسسات و

شرکتهای خارجی باید این مالیات را بپردازند و در مشارکتهای ویتنامی - خارجی در صورتی که طرف ویتنامی ملک در اختیار مشارکت قرار داده باشد مشمول همین مالیات خواهد بود.

### هلند:

#### بانکها و گزارش اطلاعات مالیاتی مشتریان

#### وزارت دارائی در حال بررسی

طرحی است که به موجب آن بانکها موظف خواهند بود هرگونه بهره پرداختی به اشخاص حقوقی را به مقامات مالیاتی گزارش دهند. این وظیفه در حال حاضر در مورد بهره پرداختی به اشخاص حقیقی برقرار است و بررسی مذکور برای تعمیم آن به شرکتها و مؤسسات است.

### آینده مالیاتی اروپا

وحدت اروپا نظام مالیاتی کشورهای عضو را همچون بسیاری از شئون دیگر حیات اقتصادی و اجتماعی این قاره تحت تاثیر قرار خواهد داد. از هم اکنون تلاشهای گسترده‌ای به منظور سامان‌دهی این تاثیرات آغاز شده است که از جمله انعقاد کنفرانس مالیاتی بسیار مهمی را در هتل ماستریخت می‌توان نام برد. این کنفرانس روزهای ۴ و ۵ مارس (۱۳ و ۱۴ اسفند) با شرکت مقامات، کارشناسان و پژوهشگران برجسته مالیاتی اروپا و سایر مناطق جهان تشکیل می‌شود. موضوع اصلی بحث کنفرانس ساختار پان اروپائی شرکتها در دوران پس از سال ۱۹۹۲ می‌باشد و طی آن بویژه مسائل زیر مورد تحلیل قرار خواهد



گرفت:

قانونگذاری داخلی در اجرای رهنمودهای جامعه اروپا پیرامون مالیات بر شرکتها، ادغام شرکتهای تابع ممالک مختلف اروپائی، نقل و انتقالات مالکیت شرکتها، تجدید سازمان شرکتها، وضع خاص شرکتهای چند ملیتی که با مشارکت سرمایه‌داران امریکائی پدید آمده‌اند، آینده سرمایه‌گذارهای خارجی در اروپا.

بلژیک:

### مالیاتهای زیست محیطی (ECOTAX)

مقدمات تصویب یک رشته مالیات قابل توجه در این زمینه فراهم شده که مهم‌ترین آنها به شرح زیر است:

۱. بین ۷ تا ۱۵ فرانک بلژیک برای هر لیتر انواع نوشابه که در ظروف شیشه‌ای، پلاستیکی، قوطی و امثال آن پر می‌شود (جنبه زیست محیطی به ظروف مربوط است و نه ظروف). در مورد برخی از انواع شیشه‌ها و قوطی‌های قابل استفاده مجدد که در ازاء مبلغ گروی معین و با حفظ ضوابط بهداشتی لازم مجدداً به جریان استفاده گذاشته می‌شود معافیت پیش‌بینی شده ولی ظروف پلاستیکی از این معافیت برخوردار نیست.

۲. ۲۰ فرانک در مورد هر یک عدد باطری: ولی اگر تولیدکننده یا واردکننده وجه الضمانی معادل ۱۰ فرانک بابت هر باطری بسپارد و ثابت کند که باطریها بدون ایجاد خطرات زیست محیطی از میان برده شده معافیت مالیاتی

اعطاء خواهد شد.

۳. در مورد انواع حشره کش و مواد ضد آفات به شرح زیر (بابت هر گرم از مواد):

- مواد بسیار سمی ۱۰ فرانک، فرآورده‌هایی که آثار بلند مدت مضر به تندرستی دارند: ۵ فرانک، مواد مضر برای محیط‌زیست: ۲ فرانک. فقط بخش کشاورزی از این مالیات معاف است.

۴. ۱۰ فرانک بلژیک بابت هر کیلو کاغذ یا مقوای تولیدی که مقدار غیر کافی کاغذ مصرف شده برای تولید آن مجدداً به کار رفته است.

برای برخی فرآورده‌های دیگر نظیر چسب، حلالها، تیغ و غیره نیز مالیاتهای مشابهی پیش‌بینی شده، نهایت این که تاریخ اجرای متفاوتی برای هر یک از انواع این مالیاتها منظور شده است.

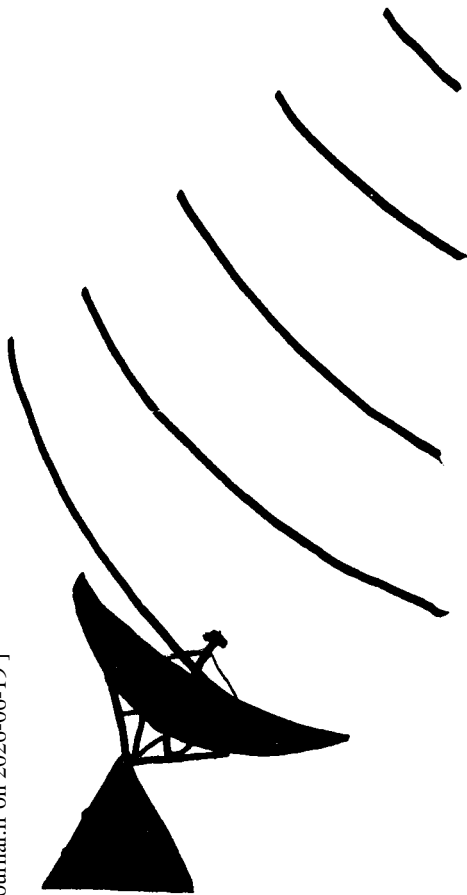
### جمهوری چک و جمهوری اسلواک

این دو منطقه که تا همین چندی پیش جزئی از یک کشور واحد بودند و اکنون هر یک برای خود کوس استقلال می‌زنند کارشان به عقد قرارداد اجتناب از مالیات مضاعف کشیده است. این قرارداد جزئی از یک سلسله قراردادهائی است که روابط حقوقی و اقتصادی دو جمهوری را تنظیم می‌کند.

### کازاخستان

این جمهوری تازه استقلال یافته آسیای میانه به تازگی مقررات گمرکی

خاص خود را وضع کرده است. نرخ تعرفه‌های گمرکی برای کالاهای وارداتی از ۵ تا ۲۱ درصد است که بالاترین این نرخها در مورد البسه پوستی و مواد الکیلی برقرار شده است. حقوق گمرکی را می‌توان به ارز قابل تبدیل و یا روبل پرداخت کرد، ولی در مورد اخیر ارزش کالا به نرخ تسعیر بانک مرکزی به روبل تعیین و مأخذ حقوق گمرکی قرار می‌گیرد.



دلار کانادا به شرکت بپردازد. اتفاقاً مرتهن از عقد قرارداد پشیمان شد و آن را فسخ کرد و مبلغ ۲۵۰۰۰۰ دلار به شرکت پرداخت کرد.

مراجع مالیاتی کانادا این مبلغ را به عنوان درآمد حاصل از انتقال دارائی مشمول مالیات تلقی کرده خواستار پرداخت مالیات شدند. مؤدی اعتراض کرد و دادگاه مالیاتی کانادا به نفع مؤدی رأی داد. بر اثر اعتراض بخش مالیاتی قضیه در دادگاه فدرال مطرح شد. دادگاه فدرال رأی دادگاه مالیاتی را ابرام و اظهار نظر کرد که هر چند مؤدی در پاناما نیز به ثبت رسیده است، ولی به موجب مقررات سویس یک شرکت مقیم این کشور تلقی می شود. بنابراین قرارداد مالیاتی کانادا - سویس نسبت به آن حاکم است.

با این مقدمه دادگاه فدرال نظر داد که مبلغ دریافتی از لحاظ ماهیت نه منافع حاصل از اموال غیرمنقول است تا کانادا بتواند به موجب بند ۱ ماده ۶ قرارداد از آن مطالبه مالیات کند، و نه درآمد حاصل از واگذاری مال غیر منقول است تا بر حسب بند ۱ ماده ۲۱ قرارداد مشمول مالیات کانادا باشد. بلکه نوعی درآمد شغلی است که در این مورد هم مؤدی می تواند از مزایای حاصل از ماده مربوط در قرارداد دو کشور راجع به این نوع درآمدها استفاده کند.

#### مجارستان:

مالیات نمایندگی شرکت خارجی در کشور مجارستان آئین جدیدی برای صدور احکام و اظهار نظرهای مالیاتی برقرار شده است. به موجب این آئین شش مؤسسه بزرگ حسابداری مجارستان می توانند مستقیماً از مقامات عالی مالیاتی کشور اعلام رأی در مسائل مالیاتی را بخواهند. نخستین رأی از این قبیل در خصوص تعیین پایه مالیات نمایندگیهای دائمی شرکتهای خارجی بود. درآمد این نمایندگیها فقط کمیسیون دریافتی است. با این حال، مقامات مالیاتی اعلام داشتند که به موجب قانون مالیات بر شرکتهای مؤدی مالیاتی شرکت خارجی است و نه نمایندگی آن. لذا نمی توان درآمد مؤدی را منحصر به کمیسیون دریافتی دانست بلکه کلیه درآمد شرکت خارجی از منابع مجار پس از کسر هزینههای مربوط باید به عنوان پایه مالیات تلقی شود.

سؤال دیگر راجع به استهلاك دارائیهای همین نمایندگی بود، که باز مقامات مالیاتی مؤدی را شرکت خارجی غیرمقیم دانستند و اظهار داشتند که استهلاك باید طبق مقررات کشور متبوع شرکت

## آراء مراجع عالی قضائی مالیاتی

#### کانادا:

تفسیر قرارداد مالیاتی کانادا - سویس دادگاه فدرال کانادا اخیراً به موجب رای صادره به تفسیر موادی از قرارداد مالیاتی بین کانادا و سویس پرداخت. در دعوای Queen به طرفیت Placrefiol Ltd خواهان یک شرکت مالی و سرمایه گذاری ثبت شده در پاناما بود. این شرکت به خاطر سرپرستی و کنترل منافع سرمایه گذاران مختلف در یک مجتمع تجارتي واقع در مونترآل کبک تشکیل شده بود. یکی از دارائیهای این مجتمع در رهن بود و به سبب اختلاف و تأخیری که در فک رهن پیش آمد مرتهن برای تملک مورد رهن طرح دعوی کرد.

در حالی که دعوی جریان داشت شرکت ثبت شده در پاناما وارد مذاکره با مرتهن برای خرید تمام حقوق وی در دعوای مورد بحث شد تا به این ترتیب دعوی خاتمه پذیرد. پس از توافق قراردادی در این زمینه بین دو طرف بسته شد و ضمن آن شرط شد که اگر مرتهن بخواهد قرارداد را فسخ کند، باید ۲۵۰۰۰۰



خارجی محاسبه شود. از طرفی، آنچه به عنوان هزینه نمایندگی از سوی اداره مرکزی شرکت خارجی تخصیص داده شده طبعاً با منظور داشتن استهلاکات بوده و بدین ترتیب محاسبه جداگانه استهلاک موردی ندارد.

## جامعه اقتصادی اروپا: تبعیض مالیاتی

دادگاه جوامع اروپائی، یونان را بابت نقض ماده ۹۵ قرارداد جامعه اقتصادی اروپا مقصر شناخت. مورد تخلف یونان این بود که با وضع مالیات بر مصرف جدیدی بین اتومبیلهای وارداتی از سایر ممالک عضو جامعه از یک سو، و اتومبیلهای مونتاژ یا ساخت یونان از سوی دیگر قائل به تبعیض شد. به این معنی که برای خودروهایی وارداتی نرخ مالیاتی بیشتری تعیین کرد. ظاهراً هدف یونان از این اقدام فراهم آوردن امکان رقابت برای صنایع اتومبیل سازی داخلی بوده است تا بتوانند از این طریق امکان مالی برای تطبیق با ضوابط جدید جامعه اروپا در زمینه هدفهای مربوط به حفاظت محیط زیست پیدا کنند. قرارداد جامعه اقتصادی اروپا همان قرارداد سال ۱۹۵۷ رم است که جامعه مذکور براساس آن پدید آمد. هدف قرارداد ایجاد یک باز داخلی در قلمرو کشورهای عضو و برداشتن موانع تجارت در داخل این بازار است.

## آلمان: اقامتگاه مضاعف

دادگاه عالی مالیاتی آلمان با تأیید رأی دادگاه مالیاتی کلن نظر داد که شرکتهای دارای اقامتگاه مضاعف نمی توانند از مقررات بخش ۱۴ قانون مالیات بر شرکتهای استفاده کنند. به موجب مقررات بخش مذکور اگر شرکتی کنترل سهام یک یا چند شرکت دیگر را در دست داشته باشد مجموع این شرکتهای می توانند اظهارنامه مشترکی تسلیم داشته و مالیات واحدی بپردازند. یک شرکت ثبت شده در ایالات متحده آمریکا که براساس قرارداد منعقد با یک شرکت آلمانی کنترل سهام این شرکت را به دست آورده و مرکز امور خود را به آلمان انتقال داده بود تا بتواند از مقررات مالیات گروهی به شرح فوق استفاده کند با صدور رأی دادگاه عالی از رسیدن به این هدف محروم ماند. دادگاه اظهار نظر نمود که استفاده از مالیات گروهی منوط به آن است که شرکت کنترل کننده در آلمان به ثبت رسیده و مرکز عمده مدیریت آن نیز در آلمان واقع باشد. ولی شرکت امریکائی شرط اول را فاقد است و با ثبت

در آمریکا و قراردادن مرکز مدیریت خود در آلمان بواقع دارای اقامتگاه مضاعف شده و نمی تواند از مزایای مالیات گروهی استفاده کند.

در رأی دادگاه عالی همچنین مقررات دوستی بین ایالات متحده آمریکا و آلمان مورد تفسیر قرار گرفته و این نتیجه به دست آمده است که اگر شرکتی در آمریکا به ثبت برسد ولی مرکز مدیریت خود را به آلمان منتقل کند کماکان یک شرکت امریکائی به شمار می آید.

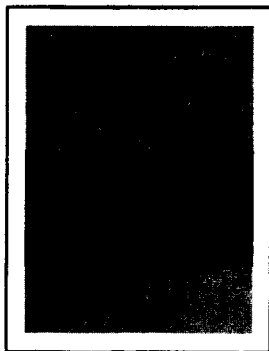
## آلمان:

خط لوله به منزله یک «مؤسسه دائمی» اصطلاح «مؤسسه دائمی» در خصوص تشخیص مالیات برای شعبه، نمایندگی و یا هرگونه موجودیت اشخاص حقوقی خارجی در داخل کشور به کار می رود. سؤال در دادگاه مالیاتی دو سلسله مورد مطرح شد و عبارت از این بود که آیا خط لوله حمل نفت خام و مواد نفتی متعلق به یک شرکت هلندی در خاک آلمان به منزله «مؤسسه دائمی» به شمار می رود تا شرکت را مشابه حالتی که از طریق شعبه، نمایندگی و غیره فعالیت می کند مشمول مالیات آلمان بدانیم یا خیر. نظارت بر عملکرد خط لوله با استفاده از سیستم کنترل از راه دور در هلند انجام می شد و با برخی از مؤسسات آلمانی نیز قراردادهایی بسته شده بود که در موارد لزوم کارهای تعمیراتی خط لوله را انجام دهند.

دادگاه به این نتیجه رسید که طبق مقررات آلمان و نیز با توجه به قرارداد مالیاتی سال ۱۹۵۹ آلمان و هلند، خط لوله مورد بحث را می توان به منزله «مؤسسه دائمی» تلقی کرد و در نتیجه شرکت هلندی با این که هیچ پرسنل ثابتی در آلمان ندارد مشمول مالیات مورد نظر است. به نظر دادگاه خط لوله مستقر در زیر زمین متعلق به شرکت هلندی در واقع وسیله و محل ثابت کسب و کار آن شرکت در خاک آلمان به شمار می رود، زیرا کار اصلی شرکت حمل نفت است که از طریق همین لوله انجام می شود.



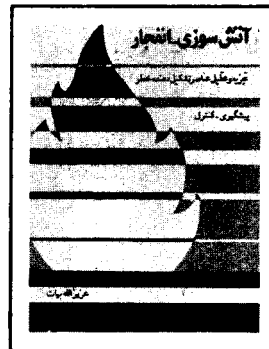
# معرفی کتاب



مدیریت بهره‌وری و  
شیوه‌های بهبود آن  
مؤلف: ژوزف ام. پوتی

مترجم: عین‌الله‌علاء بهاء: ۱۴۵۰ ریال

در این کتاب یکی از مقولات بسیار مهمی که اقتصاد فرد، مؤسسه، صنعت و کشور را در عصر پرتحول و مشحون از رقابت کنونی قویاً تحت تأثیر قرار می‌دهد، یعنی مسأله بهره‌وری و شیوه‌های بهبود آن به زبانی ساده و همه فهم مورد بحث قرار گرفته است. بیان روشن و جامعی از مفهوم بهره‌وری و معیارها و مشخصات آن ارائه شده و شیوه بررسی نواقص کار و طراحی برنامه بهبود و ارتقاء بهره‌وری مرحله به مرحله تشریح شده است. عبارت زیر از متن کتاب ما را از توصیف بیشتر بی‌نیاز می‌کند: «کارآئی و ثمربخشی‌ای که شرکتهای ژاپنی بوسیله آنها محصولات الکترونیکی و الکتریکی خود را تولید و به بازار عرضه کردند سبب شگفتی تولیدکنندگان آلمانی گردید و محصولات جدید عرضه شده توسط شرکتهای ژاپنی از محصولات شرکتهای آلمانی به شدت سبقت گرفت... تا زمانی که شرکتهای آنها تغییرات در حال وقوع محیط خود را پیش‌بینی نمایند و بهره‌وری را از طریق کشف راههای جدید و بهتر در تولید محصولاتی که هم دارای کیفیت بهتر و هم از قیمت پائین‌تر برخوردار باشد، بالا نبرند، از گردونه رقابت به بیرون پرتاب خواهند شد.»

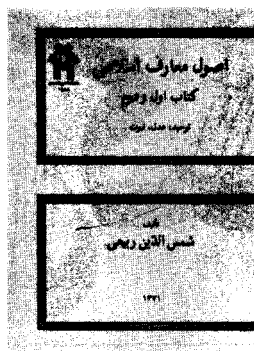


آتش سوزی - انفجار. تجزیه  
و تحلیل عناصر تشکیل  
دهنده خطر. پیشگیری -  
کنترل

ترجمه و تألیف: عزیزالله بیات شرکت سهامی بیمه البرز، بهاء: ۲۵۰۰ ریال  
نویسنده در بیست فصل مسائل مربوط به آتش سوزی را به دقت و به نحو جالبی مورد تحلیل قرار داده است. ابتدا تعریف علمی سوختن و آتش گرفتن به دست داده شده و عوامل و خطرات حریق و طرق مختلف کشف و اطفاء آن توصیف شده و سپس در دو فصل جداگانه به مسأله آتش سوزی در ساختمانها و مسائلی که مدیریت مؤسسات در خصوص بلیه حریق و پیشگیری از آن باید رعایت کنند، اختصاص داده شده است. فصلهای دیگر کتاب با انواع آتش سوزیهای ناشی از عوامل مختلف سروکار دارد، نظیر موارد احتراق خودبه خودی، آتش سوزی ناشی از گازها، بخارات و مایعات قابل اشتعال، سیستمهای حرارت مرکزی، الکتریسیته، مواد سوختی و غیره و غیره. در هر یک از این فصول مسائل خاص مربوط به یک رشته از عوامل موجد آتش سوزی مورد شرح و بسط قرار گرفته و یک یک مواردی که احتمال بروز خطر در همان رشته می‌رود تشریح شده و توصیه‌های لازم نسبت به هر فقره ارائه شده است. در پایان کتاب، فرهنگ اصطلاحات و واژه‌های فنی مرتبط با زمینه بحث کتاب آورده شده که متضمن اصطلاحات انگلیسی و معادل فارسی آنها است.



اصول معارف اسلامی  
کتاب اول و دوم : توحید،  
عدل و نبوت

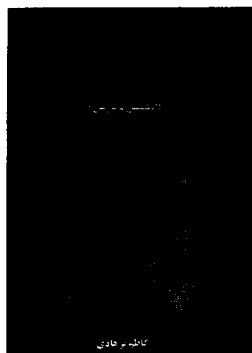


تألیف: شمس‌الدین ربیعی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، بها: ۱۶۰۰ ریال

نام کتاب بخوبی برگزیده شده زیرا که در واقع مجموعه‌ای از معارف اسلامی در ارتباط با سه اصل توحید، عدل و نبوت با ظرافت در آن گردآمده و با بیانی دلنشین ارائه شده است. آغاز سخن از انسان و شناخت حقیقت وجود او است. شخصیت آدمی بویژه از دید فلسفه اسلامی و عرفان زیر ذره‌بین قرار گرفته و در این خصوص طبعاً از مسأله خلقت و هدف آن نیز گفتگو به میان آمده است. مکتب و مذهب و مسأله نیاز بشر به آن، مبحث دیگر کتاب است. تحت عنوان جهان‌بینی، این مقوله از دید علمی، فلسفی و مذهبی تشریح شده است و سپس بحث استدلالی در زمینه اثبات مبدأ آغاز و خواننده از طریق برهان نظم، قانون علیت و معلولیت و برهان فطرت گام به گام در این طریق هدایت شده است. آنگاه به بحث اصلی یعنی توحید و یگانگی پروردگار جهان می‌رسیم که در تمام جوانب و جهات آن انعکاس یافته است.

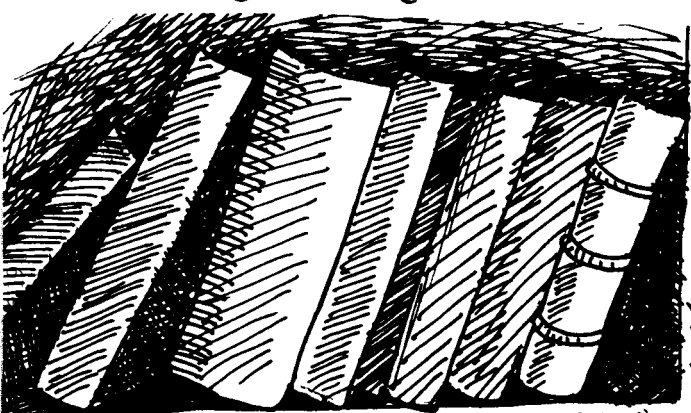
عنوان بخش دوم کتاب عدل است. پس از ذکر مقدمه‌ای در باب عدالت در اسلام به بحث جالبی در باب نظرات مکاتب فلسفی اسلامی (معتزله، اشاعره، شیعه) پیرامون این مقوله می‌رسیم و در همین مایه دو بخش مستقل یکی به مسأله جبر و اختیار و دیگری وجود شرّ و تبعیض در جهان اختصاص داده شده است.

کتاب سوم پیرامون نبوت است که در آن ابتداء لزوم بعثت انبیاء استدلال شده و سپس مسأله وحی، عصمت پیامبران، نبوت عامه و خاصه، مفهوم اعجاز، مقام قرآن مجید و سیره نبوی مورد شرح و بیان قرار گرفته است.



واژگان اقتصاد و زمینه‌های  
وابسته (انگلیسی - فارسی)  
گردآوری و تدوین: کاظم فرهادی

مؤسسه کتاب‌پیشبرد، تهران، ۱۳۷۱، ۴۸، ۱۲۵۶ + ص. بها: ۱۲۰۰۰ ریال  
این کتاب یک قاموس تخصصی بزرگ و کم نظیر در تاریخ تدوین فرهنگهای تخصصی در کشور ما است. مؤلف یازده سال تمام از عمر خود را بر سر این کار نهاده و با دقت و حوصله و وسواس بسیاری که نشانه‌های آن را در مجموع مندرجات کتاب به روشنی می‌توان ملاحظه کرد، واژگان اقتصادی این مملکت را گردآوری و مدون ساخته است. تمامی متون تخصصی علم اقتصاد از نخستین دهه قرن حاضر هجری شمسی تا سال ۱۳۶۵ طی کوشش فراوان شناسائی شده و اضافه بر آن از منابع مشابه کشور همزیان، افغانستان، نیز تاحدامکان استفاده شده است. سپس کدگذاری و مرتب سازی واژه‌ها انجام پذیرفته و همراه آن مقابله واژه‌ها با منابع معتبر و فرهنگهای عمده زبان انگلیسی و غیر آن به عمل آمده که این جمله مستلزم بذل مساعی فراوان و کار فشرده و دقیق طی دورانی بس طولانی بوده است.  
شیوه استفاده از کتاب ضمن مقدمه به طور مبسوط بیان شده و به دنبال آن فهرست مطولی از منابع مورد استفاده درج گردیده است.



نویسندگان، مترجمان، مصنفان، ناشران و مدیران نشریات جدیدالانتشار

که مایلند آثار چاپ شده ایشان در این بخش از مجله مالیات چاپ شود، می‌توانند دونسخه از کتاب یا نشریه خود را به دفتر مجله ارسال دارند.



# مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

## آراء هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

رای شماره ۳۰/۴/۱۱۸۰۴، مورخ ۷۱/۱۰/۹

گزارش شماره  $\frac{۳۰}{۵-۴۱۰۳}$  دفتر فنی مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات حق واگذاری محل در مواردی که به موجب قرارداد منعقد بین متعاملین انتقال گیرنده تعهد پرداخت مالیات را نموده است عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م. مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و به شرح آتی مبادرت به صدور رای گردید.

رای اکثریت:

به طور کلی نظر به اینکه مستنداً به بندهای ۲ و ۳ و ۴ و ۵ ماده یک قانون موصوف اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به درآمدهای مکتسبه طبق مقررات مربوط مشمول مالیات شناخته شده‌اند، بنابراین قطع نظر از اینکه مالیات از چه محلی و توسط چه شخصی پرداخت می‌شود، مطالبه مالیات باید از صاحب درآمد به عمل آید. حال در مواردی که خریدار تعهد پرداخت مالیات را نموده است مورد از مصادیق ماده ۱۰ قانون مدنی (قرارداد خصوصی بین اشخاص) بوده و تا جایی که مغایر موازین قانونی نباشد بین متعاملین معتبر است، اما از نظر محاسبه درآمد مشمول مالیات چنانچه قرارداد مورد قبول مأموران تشخیص واقع شود، چون علی القاعده مالیات به درآمد تحصیل شده تعلق می‌گیرد حکم منطقی و قانونی این است که شخص مشمول مالیات، مالیات متعلقه را از درآمد مشمول مالیات پرداخت نماید. و در موضوع مورد بحث از حیث تطبیق با مقررات با عنایت به حکم مذکور واقعیت این است که انتقال دهنده درآمدی را کسب کرده است که مالیات آن کسر شده است (درآمد خالص). بنابراین مأمورین تشخیص و مراجع حل اختلاف باید با توجه کامل به مفاد مدارک مأخوذه و رعایت سایر جوانب موضوع، از دریافتی انتقال دهنده مبلغ پرداختی و سایر وجوهی را که باید طبق قانون موضوع شود، کسر نموده و اگر باقیمانده‌ای بود آن را درآمد پس از کسر مالیات منظور و با مراجعه به نرخهای مالیاتی مربوط مبلغ کل درآمد مشمول مالیات را تعیین نمایند. بنابر موارد فوق و از حیث وضوح مطلب به ذکر مثالی مبادرت می‌شود.

شخصی در سال ۱۳۶۸ حق واگذاری مغازه‌ای را به مبلغ ۲۰۳۳۰۰۰۰ ریال خریداری و در سال ۱۳۶۹ مبادرت به انتقال حق مذکور بر اساس مدارکی که مورد قبول مأموران تشخیص قرار گرفته است به مبلغ ۲۸۰۰۰۰۰۰ ریال به دیگری نموده و در مدارک مزبور انتقال گیرنده تعهد پرداخت مالیات را کرده است. در فرض مذکور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به شرح زیر عمل می‌شود.

درآمد خالص پس از کسر مالیات  $۷,۶۷۰,۰۰۰ = ۲۰۳۳۰,۰۰۰ - ۲۸,۰۰۰,۰۰۰$  که با مراجعه به نرخ مشخص می‌شود مبلغ واقعی (درآمد مشمول مالیات قبل از کسر مالیات) ۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد که مالیات آن معادل ۴۳۳۰۰۰۰ ریال (بر اساس نرخ ماده ۱۳۱ قبل از اصلاحیه) می‌باشد و در حقیقت انتقال دهنده حق خود را به مبلغ ۳۲۳۳۰۰۰۰ ریال واگذار نموده است.

بدیهی است رأی فعلی ناظر به معاملات تا آخر سال ۱۳۷۰ می‌باشد و در مواردی که حسب تحقیقات به عمل آمده مدارک ارائه شده یا مأخوذ بنا به جهات قانونی مورد قبول مأموران و مراجع ذیصلاح واقع نمی‌شود، دریافتی بابت حق واگذاری محل باید با عنایت به سایر موازین قانونی از طریق تحقیقات و جمع آوری اطلاعات تعیین و مبنای محاسبات لازم قرار گیرد.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سیمعی، محمد طاهر، مجید میرهادی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمد علی سعیدزاده  
نظر اقلیت:

با عنایت به قسمت اخیر تبصره ۲ ماده ۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶، محول نمودن پرداخت مالیات به عهده خریدار (که معمولاً با تنظیم وکالتنامه، خریدار در این گونه معاملات، مراجعه به واحدها و مراجع مالیاتی را نیز عهده‌دار می‌شود) از مصادیق بارز تحصیل امتیاز تلقی می‌گردد و دریافت مقداری از ارزش حق واگذاری به پول نقد دلیل بر عدم دریافت امتیاز نمی‌باشد. لذا در این قبیل موارد باید ارزش حق واگذاری محل طبق مقررات فوق‌الاشعار و یا حسب مورد تبصره ۳ ماده ۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ از طریق برآورد ارزش حق واگذاری محل وسیله مأمورین تشخیص ذیربط تعیین گردد.

محمد رزاقی، محمود حمیدی

رای شماره ۳۰/۴/۱۱۸۸۵، مورخ ۷۱/۱۰/۱۳

گزارش شماره  $\frac{۳۰}{۵-۳۹۰۶}$  دفتر فنی مالیاتی در خصوص مفهوم کلمه «ماه‌الاختلاف» مندرج در بند «د» ماده ۱۰۳ ق.م.م. مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در مورد مبنای محاسبه ابطال تمبر وکلای مؤدیان مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و به شرح زیر مبادرت به صدور رای گردید.



مقصود از کلمه «ماه‌الاختلاف» مذکور در بند «د» ماده ۱۰۳ تفاوت مبلغ مالیات مورد قبول مؤدی با مالیات مطالبه شده توسط مراجع ذیربط است و تفاوت مذکور باید به‌عنوان ماه‌الاختلاف مبنای محاسبه ابطال‌تمبر قرار گیرد.

محمدتقی نژاد عمران، علی اکبر سمیعی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۱۱۸۸۸/۴/۳۰، مورخ ۷۱/۱۰/۱۳

گزارش شماره ۷۱۸-۳۰/۵-۱۳۷۰/۶/۵-۱۳۷۰/۶/۶ دفتر فنی مالیاتی دایر بر «چون در مورد کلمه احداث مذکور در ماده ۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی برای مأموران تشخیص ابهاماتی وجود دارد و به‌نظر دفتر مزبور منظور از احداث همان خاتمه یافتن کار واحد مسکونی و آماده شدن آن برای بهره‌برداری می‌باشد. حسب ارجاع شماره ۲۸۹۶۸-۱۳۷۰/۶/۶-۱۳۷۰/۶/۶ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی به شورا واصل و هیأت عمومی به‌استناد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مزبور پس از شور و بررسی موضوع به‌شرح آتی اعلام نظر می‌نماید:

استنباط از مفاد ماده ۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ اینست که چنانچه شروع و خاتمه واحدهای مورد نظر در ماده مذکور در مدت ده سال از تاریخ تصویب قانون یاد شده بوده باشد و ظرف یکسال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی و یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل گردد، انتقال ملک مشمول معافیت از پرداخت مالیات بر نقل و انتقالات قطعی املاک می‌باشد. بدیهی است واحدهائی که شروع به کار احداث آنها قبل از تصویب قانون مذکور بوده و در ده سال فوق‌الذکر به اتمام می‌رسند مشمول معافیت مقرر در ماده مزبور نخواهند بود.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سمیعی، محمد طاهر، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده، حسن محمدیان

رای شماره ۱۱۹۴۵/۴/۳۰، مورخ ۷۱/۱۰/۱۴

گزارش شماره ۳۰۱۲-۳۰/۵-۱۳۷۱/۹/۲۵-۱۳۷۱/۹/۲۵ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۱۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش مشعربراین است که چون در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن برای صندوقهای قرض‌الحسنه و صندوقهای تعاون اسلامی معافیت خاصی پیش‌بینی نگردیده است و با این وصف صندوقهای مزبور تاکنون به‌عنوان مؤسسات غیرانتفاعی مشمول مقررات بند ب ماده ۱۰۵ قانون یاد شده شناخته شده‌اند، به‌نظر می‌رسد این‌گونه صندوقها با عنایت به فعالیت آنها در زمینه انجام خدمات عام‌المنفعه (رفع نیازهای مادی نیازمندان) چنانچه اساسنامه خود را با آئین‌نامه اجرائی موضوع ماده ۲ آن قانون منطبق و مفاد آئین‌نامه را ضمن کسب تأییدیه مرجع ناظر دولتی ذیربط رعایت نمایند، مشمول معافیت موضوع بند ۴ ماده ۲ فوق‌الذکر خواهند بود. النهایه دفتر فنی مالیاتی از حیث تأیید یا عدم تأیید نظریه ابرازی مذکور خواستار نظر شورایعالی مالیاتی گردیده است.

اینک هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم پس از شور و بررسی در این خصوص به‌شرح زیر اعلام رأی می‌نماید:

با عنایت به نص صریح بند ۴ ماده ۲ قانون فوق‌الاشعار، نظر دفتر فنی مالیاتی مبنی بر امکان برخورداری این‌گونه صندوقها از معافیت مالیاتی موضوع بند ۴ مذکور به‌شرط انطباق مفاد اساسنامه و رعایت سایر مقررات مربوط، مورد تأیید می‌باشد.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سمیعی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده، حسن محمدیان

رای شماره ۱۲۳۵۶/۴/۳۰، مورخ ۷۱/۱۰/۲۹

گزارش شماره ۲۳۱۲-۳۰/۵-۷۱/۸/۹-۷۱/۸/۹ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در مورد اینکه جریمه تأخیر پرداخت وام دریافتی از بانکها هزینه عملیات بانکی محسوب و جزء هزینه‌های قابل قبول می‌باشد یا خیر؟ حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و به‌شرح آتی مبادرت به صدور رأی گردید.

نظر به عموم بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن و جوهی را که مؤسسات موضوع ماده ۱۴۷ قانون علاوه بر



اصل مبلغ وام بابت وام دریافتی به بانکها پرداخت می‌نمایند، صرفنظر از عنوان آن، جزء هزینه بانکی پرداختی بابت اخذ وام محسوب و از جمله هزینه‌های قابل قبول می‌باشد؛ مضافاً آنکه بنا به مدلول بند ۷ ماده ۱۴۸ از نظر عنوانی نیز فقط جریمه پرداختی به دولت و شهرداری‌ها جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب نمی‌شوند و جریمه پرداختی به بانک بابت تأخیر پرداخت اقساط وام را نمی‌توان از مصادیق جریمه پرداختی به دولت تلقی نمود.

محمد تقی‌زاد عمران، علی‌اکبر سمیعی، محمد طاهر، (با نتیجه موافقم)، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی‌اکبر نوربخش، رضا زنگنه

نظر اقلیت:

با عنایت به حکم مندرج در بین‌الهللین بند ۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم اعتقاد به غیرقابل قبول بودن جرائم پرداختی به بانکها (به مناسبت دولتی بودن آنها) دارد. محمد رزاقی، محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۱۲۳۵۳ / ۴ / ۳۰ مورخ ۷۱/۱۰/۲۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی طی گزارش شماره ۲۵۵۵ - ۵ / ۳۰ - ۷۱/۸/۱۱ عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی با اعلام این مطلب که چون بعضی‌ها عقیده دارند کارت شناسایی، موافقت اصولی و یا پروانه بهره‌برداری و امثال آنها نیز عرفاً «پروانه کسب یا کار» تلقی می‌شود، لذا باید برای صدور یا تجدید یا تمدید اوراق مزبور ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی رعایت شود و از این حیث تقاضای اظهار نظر شورای عالی مالیاتی به منظور اتخاذ رویه واحد را نموده است که حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق. م. م. مصوب اسفند ماه ۶۶ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح آتی مبادرت به صدور رأی گردید.

نظر به اینکه در ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مصوب ۷۱/۲/۷ به عناوین «کارت بازرگانی» و «پروانه کسب یا کار» تصریح شده است، بنابراین مفاد ماده مذکور ناظر به مواردی است که مراجع ذیربط نسبت به صدور یا تجدید یا تمدید اوراقی با عنوان مشخص «کارت بازرگانی» یا «پروانه کسب» یا «پروانه کار» اقدام می‌نمایند و لذا مراجع صادرکننده اوراقی با عناوین «موافقت اصولی»، «کارت شناسایی» و یا «پروانه بهره‌برداری» و امثال آنها به لحاظ آنکه مدارک صادره از طرف آنها فاقد وصف عنوانی مورد نظر مقتن می‌باشد، مشمول حکم ماده ۱۸۶ اصلاحی نخواهند بود.

محمد تقی‌زاد عمران، علی‌اکبر سمیعی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی‌اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۱۲۳۵۵ - ۴ / ۳۰ مورخ ۷۱/۱۰/۲۹ شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۰/۵-۴۳۹۸ / ۱۳۷۰/۱۲/۲۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۱۳ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش یادشده مشعر بر این است که چون در برخی اسناد نکاحیه، مهریه زوجه به صورت سکه طلا یا جواهر ضمن تقویم ارزش ریالی آن قید می‌گردد، نظر دفتر فنی مالیاتی تاکنون بر این بوده است، که در این گونه موارد، با فوت زوج، ارزش ریالی مندرج در سند ازدواج باید جزء دیون محقق متوفی منظور گردد، اما اخیراً یکی از نمایندگان دادگستری عضو هیئت حل اختلاف مالیاتی با استناد به مفاد مصوبه شماره ۷۰۸ مورخ ۱۳۶۴/۴/۹ کمیسیون استفتاء شورای عالی قضائی چنین اظهار نظر نموده است که بدهی باید به قیمت حین الاداء مورد ارزیابی و محاسبه قرارگیرد. نهایتاً دفتر فنی مالیاتی به لحاظ رفع ابهام و ایجاد رویه واحد تقاضای طرح موضوع در شورای عالی مالیاتی نموده است. اینک هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ پس از شور و تبادل نظر در این زمینه به شرح آتی اعلام رأی می‌نماید: در مواردی که مهریه غیر نقدی مندرج در سند نکاحیه به ارزش ریالی نیز تقویم شده است، در محاسبات مربوط به تعیین ارزش اموال مشمول مالیات بر ارث، باید ارزش ریالی مهریه به عنوان بدهی متوفی منظور گردد، اما از آنجا که قاعده حقوقی خاصی راجع به این قبیل موارد وجود ندارد، صرفاً چنانچه موضوع به عنوان متنازع فیه در مراجع قضائی مطرح و منجر به صدور رأی لازم الاجراء دادگاه صالحه گردد، علی‌الاصول لازم خواهد بود برابر رأی دادگاه مذکور عمل شود.

محمد تقی‌زاد عمران، علی‌اکبر سمیعی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی‌اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده



## بخشنامه‌ها

بخشنامه شماره ۶۶۰۶/۴۹۹۲۸-۳۰/۴، مورخ ۷۱/۱۰/۹

نظر به اینکه در مورد حق واگذاری محل از حیث عناوین مندرج در تبصره ۵ ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ برای اغلب مأموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی ابهاماتی بروز کرده است، لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد نکات ذیل را متذکر می‌گردد:

۱. هر نوع واگذاری یا تصرف محل کسب و تجارت منضم انتقال حق واگذاری محل و به تبع آن لزوم وصول مالیات حق واگذاری نیست بلکه همان‌گونه که در قانون الحاق یک ماده به قانون روابط مؤجر و مستأجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ آمده است، ممکن است واگذارنده به موجب سند رسمی حق واگذاری دریافت نماید و یا به هر حال مستنداً، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.

۲. انتقال قطعی اراضی و یا به‌اجاره واگذار نمودن آن قطع نظر از شخصیت حقیقی یا حقوقی انتقال گیرنده و انتقال دهند و بدون لزوم بررسی در مورد اینکه از اراضی انتقالی بعداً چه استفاده‌ای خواهد شد، با عنایت به بندالف ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم که هر نوع موقعیت ملک در تعیین ارزش معاملاتی اراضی ملحوظ نظر واقع می‌شود، مطلقاً مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۳. بعضاً مشاهده می‌شود، در زمینی بدون کسب مجوز اقدام به اموری از قبیل پارکینگ داری و فروش مصالح ساختمانی و گل و گلدان و نظایر آنها می‌نمایند که مسلماً اینگونه فعالیتها هم موجب حق واگذاری نمی‌باشند. اما چنانچه زمین محصور و مشخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانون مورد استفاده برای فعالیتهایی از انواع یاد شده و انواع دیگری مانند انبارداری بوده و به‌طور واضح و مسلم حق «کسب و پیشه» در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده آن موقع انتقال برابر مقررات مربوط مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

۴. املاک مسکونی که بدون مجوز و برخلاف مقررات قانونی مورد استفاده شغلی یا تجاری واقع می‌شوند، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند، مگر اینکه به دلالت و صراحت احکام صادره از دادگاهها مالک ملکف به پرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در این صورت مستأجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود، ولی مالک در هنگام انتقال بعدی اعم از قطعی یا غیرقطعی با ابقاء شرایط مذکور در صدر این بند مشمول حق واگذاری محل نخواهد بود.

۵. پزشکان و پیراپزشکان، وکلاء و کارشناسان رسمی دادگستری، سردفتران اسناد رسمی یا ازدواج و طلاق که در املاک مسکونی در رشته‌های مذکور فعالیت می‌نمایند، مادام که کاربری ملک مزبور از حیث مقررات تغییر ننموده، بابت واگذاری آن مشمول مالیات حق واگذاری نمی‌باشند.

۶. در مواردی که اشخاص حقوقی ملک مسکونی متعلق به یکی از اعضاء (صاحب سهم یا سهم‌الشرکه) را به‌عنوان اقامتگاه قانونی معرفی می‌نمایند، صرف این اقدام مادام که کاربری ملک حسب مقررات تغییر ننموده موجب حق واگذاری محل نخواهد بود.

۷. مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستأجر است و اکنون با حفظ حقوق مستأجر، به‌دیگری یا به‌همان مستأجر به صورت قطعی منتقل می‌شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۸. املاک مسکونی که مالک یا همسر یا فرزندان او ضمن سکونت در آن ملک به‌مشاغلی از انواع مشاغل جزء مانند خیاطی، بافندگی، و امثال آنها اشتغال دارند، موقع انتقال قطعی یا اجاری ملک، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۹. املاکی که به‌موجب پروانه یا جواز ساخت یا گواهی پایانکار صادره از مراجع ذیصلاح دارای کاربری مختلط (قسمتی تجاری و اداری و قسمت دیگر مسکونی) است و یا این کاربرد مختلط به‌مرور ایام به‌صورت بلا معارض به‌وجود آمده است، فقط نسبت به قسمت تجاری و اداری مذکور اعم از اینکه تفکیک شده یا نشده باشد، با رعایت سایر بندهای این دستورالعمل حسب مورد مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

شایسته است مأموران تشخیص و مراجع مالیاتی و سایر مسئولین ذیربط با رعایت کامل این دستورالعمل که مفاد آن به تأیید هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی هم رسیده است، و با اجتناب از پیش‌بینی وقوع حالات بعدی و بدون فوت وقت و تأخیر غیرموجه اقدام به‌رسیدگی و انجام امور مراجعین بنمایند و ضمناً مدیران کل محترم ادارات و ممیزین کل مربوط که مسئولیت حسن اجرای دستورالعمل به‌عهده آنان محول می‌گردد، مأموران خاطی را که بی‌جهت وسایل دوندگی و تضییع وقت مؤدیان را فراهم می‌آورند در اسرع وقت معرفی نمایند.

احمد حسینی

معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۳۲۵/۵۰۵۰۴-۳۰/۵، مورخ ۷۱/۱۰/۱۳

به‌منظور اجرای صحیح مقررات ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن (ماده ۲۸ قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم) مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی که مربوط به نحوه محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است، نکات زیر متذکر می‌گردد:

۱. مقررات بند الف ماده ۱۰۵ قانون مصوب ۱۳۶۶ در مورد شرکتهای موضوع این بند (شرکتهایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن به‌طور مستقیم یا باواسطه متعلق به دولت و شهرداری است) که سال مالی آنها محتوم به‌یکی از روزهای ۱/۱/۱۳۶۸ لغایت ۲۹/۱۲/۱۳۶۹ بوده است جاری می‌باشد و در مواردی که سال مالی شرکتهای مذکور از تاریخ ۱/۱/۱۳۷۰ به‌بعد خانه می‌یابد، مقررات مذکور پس از کسر ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت به‌عنوان مالیات شرکت، اجرا خواهد شد.



۲. مقررات بندهای ب و ج ماده ۱۰۵ قانون فوق الذکر کماکان و از اول سال ۱۳۶۸ قابل اجرا می باشد.
۳. به موجب عبارت الحاقی به آخر جزء یک بند ماده ۱۰۵ قانون، از اول سال ۱۳۷۰ محاسبه مالیات شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها با رعایت متن بند د جزء مذکور براساس مقررات قسمت ب ذیل این جزء خواهد بود (اجرای قسمت الف به جهت اینکه شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها فاقد سهام بی نام هستند، مورد ندارد).
۴. متن قسمت ب جزء یک بند ماده ۱۰۵ قانون مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ نسبت به سال مالی شرکتهای سهامی و مختلط سهامی که در فاصله زمانی ۱۳۶۸/۱/۱ تا پایان سال ۱۳۶۹ خاتمه یافته است جاری بوده و نسبت به سالهای مالی بعد (منتهی به تاریخ ۱۳۷۰/۱/۱ و بعد) مقررات اصلاحی قسمت مذکور (اصلاحی قسمت ب جزء یک بند د ماده ۱۰۵ قانون) که مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ می باشد، اجرا خواهد شد.
۵. در مورد سایر اشخاص حقوقی که در بندهای فوق الذکر این دستورالعمل ذکر نشده است درآمد مشمول مالیات پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت، بین صاحبان سرمایه شخص حقوقی به نسبتی که اساسنامه یا شرکتنامه شخص حقوقی تعیین نموده است (در صورت عدم تعیین به نسبت سرمایه شرکاء) تقسیم و سهم هر یک به نرخ ماده ۱۳۱ قانون یا اصلاحیه آن حسب مورد، مشمول مالیات خواهد بود.
۶. از درآمد مشمول مالیات قطعی شده اشخاص و مربوط به سالهای ۱۳۶۸ لغایت ۱۳۷۲ معادل ۳ درصد بابت سهم شهرداریها (موضوع تبصره ۵۰ ماده واحده قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۶۸/۱۱/۱۱ مجلس شورای اسلامی) مطالبه و وصول می گردد.
۷. برای توضیح بیشتر در مورد نحوه محاسبه مالیات طبق مقررات ماده ۱۰۵ قانون مثالی ذکر می گردد:

الف) فرض می شود خلاصه وضعیت عملکرد سال ۱۳۷۰ یک شرکت سهامی عام چنین باشد:

سرمایه شرکت ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال و ترکیب سهامداران طبق فهرست مربوط که همراه اظهارنامه در موعد مقرر تسلیم شده است شامل ۷ درصد سهام (۲۸۰۰۰۰۰۰ ریال) متعلق به دولت (۵ درصد متعلق به یک وزارتخانه و ۲ درصد متعلق به یک شرکت صد درصد دولتی)، ۳ درصد سهام (۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال) بی نام و بقیه سهام (۹۰ درصد که معادل ۳۶۰۰۰۰۰۰ ریال است) متعلق به ۹۰ نفر سهامدار با سهام مساوی و ضمناً سود ابرازی ۸۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده که ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال آن اندوخته و ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال آن تقسیم شده است (بقیه یعنی ۵۰۰۰۰۰۰ ریال تقسیم نشده است) و درآمد مشمول مالیات مشخصه براساس رسیدگی یا از طریق علی الرأس معادل ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال که در این صورت نحوه محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:

$$\text{سهم دولت ریال } 70000000 = 7\% \times 1000000000$$

$$10 \text{ درصد مالیات شرکت به نسبت سهم دولت (بندالف اصلاحی ماده ۱۰۵): ریال } 70000000 \times 10\% = 70000000$$

$$\text{سهم دولت پس از کسر } 10 \text{ درصد مالیات شرکت: ریال } 70000000 - 70000000 = 0$$

$$\text{سهم وزارتخانه: ریال } 45000000 = \frac{5}{7} \times 63000000$$

$$\text{مالیات وزارتخانه} = 9400000 = (35\% \times 5000000 + 25\% \times 1500000 + 18\% \times 1500000 + 12\% \times 1000000) = \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 45000000$$

$$\text{سهم شرکت دولتی پس از کسر } 10 \text{ درصد مالیات شرکت: ریال } 63000000 \times \frac{2}{7} = 18000000$$

$$\text{مالیات سهم شرکت دولتی: ریال } 2640000 = (18\% \times 8000000 + 12\% \times 1000000) = \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 18000000$$

$$\text{سود سهم سهامداران بی نام و بانام: ریال } 93000000 = 93\% \times 100000000$$

$$10 \text{ درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵: } 93000000 \times 10\% = 9300000$$

$$\text{سود سهام سهامداران بی نام و بانام پس از کسر } 10 \text{ درصد مالیات: ریال } 83700000 = 93000000 - 9300000$$

$$\text{سود سهم سهامداران بی نام: ریال } 27000000 = \frac{3}{93} \times 83700000$$

$$\text{مالیات سود سهامداران بی نام: ریال } 4400000 = \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 27000000$$

$$\text{سود سهم سهامداران بانام: ریال } 81000000 = \frac{90}{93} \times 83700000$$

$$10 \text{ درصد سهم سهامداران بانام: ریال } 27000000 = 90\% \times 30000000$$

$$10 \text{ درصد مالیات شرکت سهم اندوخته که جنبه محاسباتی دارد: ریال } 27000000 \times 10\% = 27000000$$

$$\text{اندوخته متعلق به سهامداران بانام پس از کسر } 10 \text{ درصد مالیات شرکت: ریال } 24300000 = 27000000 - 27000000$$

$$\text{اندوخته متعلق به هر سهامدار بانام: ریال } 2700000 = 24300000 \div 90$$

$$\text{مالیات اندوخته متعلق به سهامداران بانام: } 2916000 = 90 \text{ نفر} \times \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 2700000$$

$$\text{سود تقسیم شده و تقسیم نشده سهامداران بانام: } 56700000 = 81000000 - 24300000$$

$$\text{مالیات سهامداران بانام: } 6804000 = 90 \text{ نفر} \times \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 56700000 \div 90$$

$$\text{جمع مالیات: ریال } 21364000 = (6804000 + 2916000 + 4400000 + 2640000) + (9400000 + 9300000) + (7000000 + 9300000)$$

یادآوری: چنانچه مؤدی از تسلیم اظهارنامه، تراز نامه و حساب سود و زیان خودداری و لکن قبل از قطعیت مالیات، طبق مقررات قانونی، مصوبه مجمع و فهرست موضوع اصلاحیه قسمت ب جزء یک بند د ماده ۱۰۵ قانون را به حوزه مالیاتی ذیربط تسلیم نماید، در این صورت علاوه بر محاسبه و مطالبه مالیات به شرح بالا، جریمه ای معادل یک درصد درآمد مشمول مالیات شرکت نیز مطالبه خواهد شد.

ب) در فرض بالا اگر مصوبه مجمع عمومی راجع به تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان و فهرست هویت و نشانی سهامداران طبق مقررات و در موعد مقرر تسلیم نشده باشد، مالیات سهامداران (به استثناء سهم دولت) ۱۰ درصد و مالیات بقیه درآمد مشمول مالیات چنین است:



سود سهم سهامداران بانام و بی‌نام:  $93,000,000 \times 93\% = 86,490,000$

۱۰ درصد مالیات شرکت سهم بانام و بی‌نام:  $93,000,000 \times 10\% = 9,300,000$

سود سهم سهامداران بانام و بی‌نام پس از کسر ۱۰ درصد مالیات:  $86,490,000 - 9,300,000 = 77,190,000$

مالیات سود سهامداران به استثناء سهم دولت: ریال  $37,015,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times 837,000,000$

جمع مالیات: ریال  $7,000,000 + 93,000,000 + (94,000,000 + 266,000) + 37,015,000 = 482,190,000$

پ) در فرض الف اگر  $300,000,000$  ریال اندوخته از سود ابرازی شرکت وفق مقررات ماده ۱۳۸ قانون ذخیره شده و قابل قبول باشد، در این صورت نحوه محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:

سود سهم دولت ( $7,000,000$  ریال) که مشمول مالیات است و ۱۰ درصد مالیات شرکت سهم دولت ( $7,000,000$  ریال) و مالیات سود سهم دولت ( $94,000,000 + 266,000$ ) تغییر نمی‌کند.

اندوخته سهم دولت که مشمول معافیت نیست: ریال  $30,000,000 \times 7\% = 2,100,000$

اندوخته سهم سهامداران بی‌نام و بانام که مشمول معافیت است:  $27,900,000 = 30,000,000 - 2,100,000$

ریال  $65,100,000 =$  اندوخته معاف  $27,900,000 -$  سهم دولت  $7,000,000 - 100,000,000$

سود تقسیم شده و تقسیم نشده سهم سهامداران بی‌نام و بانام که مشمول مالیات است

۱۰ درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵: ریال  $65,100,000 \times 10\% = 6,510,000$

سود سهم سهام بی‌نام و بانام مشمول مالیات پس از کسر ۱۰ درصد مالیات: ریال  $585,900,000 - 6,510,000 = 579,390,000$

سهم سهامداران بی‌نام: ریال  $585,900,000 \times \frac{3}{93} = 189,000,000$

مالیات سود سهامداران بی‌نام: ریال  $280,200 =$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times 189,000,000$

سهم هر سهامدار بانام (سود تقسیم شده و نشده) مشمول:  $630,000 = 90$  نفر  $\times \frac{90}{93} \times 630,000$  ریال. مالیات سود سهامداران بانام (تقسیم شده و تقسیم نشده):

ریال  $680,400 = 90$  نفر  $\times$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times 630,000$

جمع مالیات: ریال  $154,982,000 = (7,000,000 + 651,000,000) + (94,000,000 + 266,000 + 280,200 + 680,400)$

ت) در فرض بند الف فوق هرگاه مورد مربوط به عملکرد سال ۱۳۶۸ یا ۱۳۶۹ بوده و شرکت مقررات راعایت نموده باشد محاسبه مالیات طبق بندهای الف و د ماده ۱۰۵ قانون مصوب ۱۳۶۶ به شرح زیر خواهد بود.

سود سهم شرکت دولتی: ریال  $20,000,000 \times 2\% = 400,000$

مالیات سود سهم شرکت دولتی:

ریال  $376,000 = 23\% \times 400,000 + 20\% \times 50,000 + 18\% \times 40,000 + 16\% \times 30,000 + 14\% \times 20,000 + 12\% \times 20,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون ۱۳۶۶  $\times 20,000,000$

مالیات سود سهم وزارتخانه: ریال  $126,400 =$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون سال ۱۳۶۶  $\times 5\% \times 1,000,000$

بقیه سود به غیر از سهم دولت ریال  $93,000,000 = (20,000,000 + 50,000,000) - 1,000,000$

۱۰ درصد مالیات شرکت طبق بند د ماده ۱۰۵: ریال  $93,000,000 \times 10\% = 9,300,000$

سود سهامداران به غیر از سهم دولت و پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت: ریال  $83,700,000 = 93,000,000 - 9,300,000$

سود سهم سهامداران بی‌نام: ریال  $27,000,000 = 83,700,000 \times \frac{3}{93}$

مالیات سود سهم سهامداران بی‌نام: ریال  $54,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون  $\times 27,000,000$

سود سهم هر سهامدار بانام: ریال  $90,000 = 90$  نفر  $\times \frac{90}{93} \times 837,000,000$

مالیات سود سهامداران بانام: ریال  $1224,000 = 90$  نفر  $\times$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون ۱۳۶۶  $\times 90,000$

جمع مالیات: ریال  $237,080,000 = (376,000 + 126,400) + 93,000,000 + (54,000 + 1224,000)$

ث) فرض می‌کنیم شرکت سهامی ب با سرمایه  $270,000,000$  ریال و نیز پذیرفته شده در بورس با  $110$  نفر سهامدار که تعداد سهم آنها جملگی مساوی است در سال  $1371$  مبلغ  $80,000,000$  ریال سود ابرازی داشته باشد. ضمناً  $200,000,000$  ریال این سود اندوخته و  $300,000,000$  ریال آن تقسیم و بقیه تقسیم نشده باقی بماند. چنانچه سود مشمول مالیات مشخصه  $100,000,000$  ریال باشد و شرکت ضامن مربوط به اظهارنامه را در موعد مقرر تسلیم نموده باشد، محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود.

اولاً چون شرکت شرایط مقرر در ماده ۱۴۳ قانون را دارا می‌باشد، در این صورت از پرداخت ۱۰ درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵ قانون معاف خواهد بود.

ثانیاً چون شرایط مقرر در متن الحاقی به آخر ماده ۱۴۳ قانون را نیز دارا می‌باشد در این صورت محاسبه مالیات چنین خواهد بود.

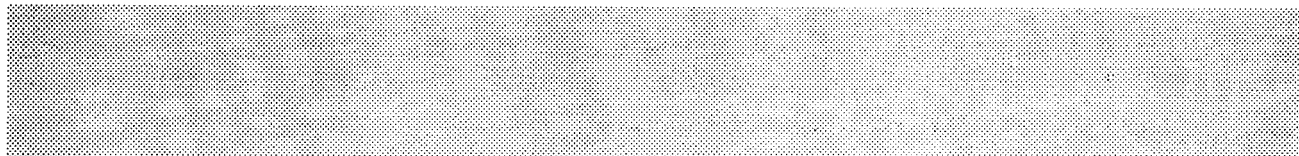
معافیت متعلق به سود تقسیم شده: ریال  $45,000,000 = 30,000,000 \times 15\%$

بقیه درآمد مشمول مالیات ریال  $955,000,000 = 1,000,000,000 - 45,000,000$



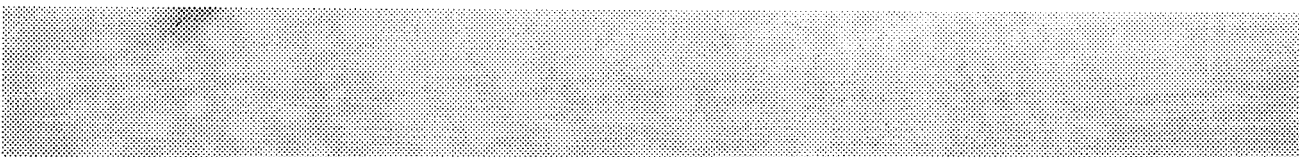
اندوخته سهم هر سهامدار ریال  $18182 = 110 \text{ نفر} \div 2000000$   
 مالیات اندوخته سهامداران: ریال  $240020 = 110 \text{ نفر} \times 2182 = \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 18182$   
 بقیه سود مشمول مالیات پس از کسر اندوخته: ریال  $7550000 = 2000000 - 9550000$   
 مالیات سود هر سهامدار: ریال  $8236 = \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 110 \text{ نفر} \div 7550000$   
 مالیات سهامداران بابت سود تقسیم شده و نشده: ریال  $905960 = 110 \text{ نفر} \times 8236$   
 جمع مالیات: ریال  $1145980 = 240020 + 905960$

احمد حسینی  
 معاون درآمدهای مالیاتی



بخشنامه شماره ۳۰/۸۱۶۰، مورخ ۷۱/۹/۱۴  
 دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم  
 (الحاقی طی ماده ۴۴ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷)  
 بنا به وظیفه محوله طبق قسمت اخیر ماده ۴۴ «قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی، بدین سبب مقرر می‌دارد حکم موضوع ماده ۴۴ مذکور با رعایت موارد زیرین به موقع اجراء گذارده شود:  
 ۱. آن مقدار از زیانهای سنواتی، قابل استهلاك از محل تجدید ارزیابی دارائیا خواهد بود که در قالب اساننامه و برابر مقررات مربوط به تأیید مجمع عمومی صلاحیتدار شرکت رسیده باشد و مأموران و مراجع مالیاتی ذریبط مکلفند مصوبات مجمع به ترتیب فوق را به شرط احراز ملاک عمل در این زمینه قرار دهند.  
 ۲. شرکتهای منحصراً می‌توانند روی اقلام دارائی ثابت تا حد استهلاك مانده زیان سنواتی اقدام به تجدید ارزیابی بنمایند، در غیر این صورت مازاد بر سقف مذکور حسب موازین قانونی جزء درآمدهای مشمول مالیات منظور خواهد گردید.  
 ۳. عملیات مربوط به تجدید ارزیابی باید برابر آئین‌نامه موضوع تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ بموقع در دفاتر قانونی ثبت گردد.  
 ۴. نظر به این که استفاده از معافیت مالیاتی در این خصوص بعد از تجدید ارزیابی و ثبت آن در دفاتر صرفاً منوط به پذیرش سهام در بورس اوراق بهادار شده است، لذا لازم است شرکتهائی که مایل به استفاده از این معافیت می‌باشند قبل از هر اقدامی به طرق مقتضی اطمینان حاصل نمایند که پس از تجدید ارزیابی و ثبت آن در دفاتر شرایط پذیرش در بورس اوراق بهادار را احراز خواهند نمود. سازمان بورس اوراق بهادار به منظور تأمین هدف مذکور همکاری لازم را معمول خواهد داشت.  
 ۵. برای کلیه شرکتهای اعم از اینکه سال مالی‌شان با سال شمسی مطابق یا مغایر است، شرط استفاده از این معافیت، پذیرش سهام آنها در بورس تا پایان سال ۱۳۷۲ (خاتمه دوره اجرای قانون برنامه اول توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی) می‌باشد. بنابراین، موعد مقرر در بند الف ماده ۴۴ قانون اصلاحی مزبور باید در این محدوده زمانی ملحوظ و مرعی گردد.

محسن نوربخش  
 وزیر امور اقتصادی و دارائی



بخشنامه شماره ۳۰/۴۸/۴۹۹۲۶ - ۳۰/۵، مورخ ۷۱/۱۰/۸  
 نظر به اینکه در خصوص شمول یا عدم شمول ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه مصوب ۷۱/۲/۷ آن و نحوه انطباق بند الف رأی شماره ۳۰/۴/۳۳۴۱ مورخ ۶۸/۳/۲۸ شورایعالی مالیاتی نسبت به اراضی و املاکی که جهت اجرای طرحهای مصوب به منظور ایجاد پارک عمومی و فضای سبز توسط شهرداریها خریدارای می‌شود ابهاماتی مطرح گردیده، بنابراین لزوماً یادآوری می‌نماید که چنانچه وجوه پرداختی شهرداری جهت خرید اراضی و املاک به منظور اجرای طرحهای مزبور انجام شود، به نحوی که اجرای طرح در هر حال الزامی بوده و با فرض امتناع مالک از واگذاری ملک نیز شهرداری بتواند به موجب مقررات مواد ۱ و ۸ و ۹ لایحه قانونی نحوه خرید و تملک اراضی برای اجرای برنامه‌های عمومی و نظارت دولت مصوب ۵۸/۱۱/۱۷ شورای انقلاب اسلامی اقدام به تملک نماید، در این صورت مورد از مصادیق ماده ۷۰ فوق‌الذکر محسوب و مشمول معافیت مقرر خواهد بود. در غیر این صورت مقررات ماده ۵۹ اصلاحی قانون مذکور نسبت به این گونه نقل و انتقالات جاری می‌باشد.

احمد حسینی  
 معاون درآمدهای مالیاتی



بخشنامه شماره ۲۹۵۷/۴۴۱۵۸-۳۰/۵، مورخ ۷۱/۹/۹

در ارتباط با نحوه اجرای مقررات بند الف ماده ۴۷ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم (جزء هوه الحاقی به آخر بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳) که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، نکات زیر متذکر می‌گردد.

۱. منظور از حساب جداگانه، حساب بانکی به هر یک از اشکال موجود در سیستم بانکی کشور است که فقط جهت تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه افتتاح می‌گردد. البته توجه خواهند داشت اشخاصی که در اجرای جزء ۷ بند ب ماده ۱۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و به شرح فوق افتتاح حساب نموده‌اند می‌توانند وجوه مزبور را به این حساب واریز نمایند.

۲. در رابطه با اعمال نظارت وزارت امور اقتصادی و دارائی نیز مقتضی است مأموران تشخیص مالیات ذیربط، به هنگام رسیدگی و تشخیص در آمد مشمول مالیات هر سال مؤدی، حساب موضوع بند یک فوق الذکر را دقیقاً مورد بررسی قرار داده و در صورت مشاهده تخلف، طبق مقررات نسبت به مطالبه مالیات به نرخ ۵۴٪ از مبلغی که بدون رعایت شرایط مقرر در بند الف ماده ۴۷ فوق الذکر برداشت شده است، اقدام نمایند.

از طرف وزیر امور اقتصادی و دارائی

حسینی

بخشنامه شماره ۳۷۱۱/۵۶۱۰۲-۳۰/۵ مورخ ۷۱/۱۱/۱۴

نظر به اینکه طبق اطلاع واصله بعضاً ملاحظه می‌گردد که بعضی از حوزه‌های مالیاتی در موقع واگذاری و فروش حقوق امانی و تصرفی املاک موضوع قراردادهای اجاره به شرط تملیک از طرف صاحبان حق (متصرفین طرف قرارداد) علاوه بر وصول مالیات نقل و انتقال قطعی ملک با تمسک به اینکه املاک موصوف مورد استفاده غیرمالک می‌باشد مطالبه مالیات بردرآمد اجاره نیز می‌نمایند که این امر موجب سوء تفاهم و نارضایتی مودیان و کندی جریان امور می‌گردد. بنابراین مقتضی است مسئولین امر به کلیه حوزه‌های مالیاتی تابعه مؤکداً متذکر گردند چون با توجه به مفاد رای شماره ۳۰/۴/۹۶۲۱ مورخ ۶۹/۷/۲۵ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی ناظر به ماده ۷۴ قانون مالیاتها که در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مزبور صادر و انتقالات املاک متصرفین مزبور در حکم انتقال از طرف مالک محسوب گردیده است لذا از لحاظ مالیاتی با صاحبان حق مذکور بایستی مانند مالک رفتار و از هر گونه اقدام خلاف مقررات جدأ خودداری نمایند.

احمد حسینی

معاون درآمدهای مالیاتی

## خواننده گرامی

آگهی‌های تجارتهی و غیر تجارتهی خود را با قیمت مناسب در مجله مالیات چاپ کنید. طیف بسیار گسترده‌ای از مؤدیان مالیاتی (افراد، مؤسسات و شرکتها) و مأموران و مقامات مالی کشور و استادان و دانشجویان و سایر علاقه‌مندان پیام تبلیغاتی شما را دریافت خواهند کرد.

طراحان، هنرمندان و مشاوران ما در اختیار شما خواهند بود تا بهترین طرحهای آگهی رنگی و سیاه و سفید را که از زیبایی، دلپذیری و گویائی تبلیغی در سطح بسیار عالی برخوردار باشد، تهیه کنند.

تلفن دفتر مجله مالیات: ۶۴۶۴۵۱۸ فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

نشانی: شماره ۱۵۳ - خیابان طالقانی - تهران - کدپستی: ۱۵۹۱۸

صندوق پستی: ۱۱۱۱-۱۵۸۷۵

